VISIT…

СПЕЦВЫПУСК

Н.В. Клокова

СПОРЫ, ВЫИГРАННЫЕ У НАЛОГОВОЙ

НДС
НДФЛ
ПРИБЫЛЬ
ЕСН

2007

29.08.2007 13:06:51

Н.В. Клокова

СПОРЫ, ВЫИГРАННЫЕ У НАЛОГОВОЙ

Специальный тематический выпуск журнала

Москва

spori.indd 1 28.08.2007 18:22:31

О Г Л А В Л Е Н И Е

Глава 1. НДС 3
1.1. Момент принятия к вычету суммы «входного» НДС, уплаченные поставщику при приобретении основных средств, не требующих монтажа 3
1.2. Спорные вопросы о правомерности вычета НДС по вновь построенным или приобретенным основным средствам до государственной регистрации прав на этот объект основных средств 6
1.3. Когда можно принять к вычету НДС по оборудованию, требующему монтажа? 10
1.4. Право на вычет НДС, в случае частичной оплаты приобретенного оборудования 14
1.5. Аванс и поставка товаров (выполнения работ, оказания услуг) происходят в одном отчетном периоде 16
1.6. «Ошибочная» оплата 23
1.7. «Экономическая необоснованность расходов» 25
1.8. Счета-фактуры. Исправление счетов-фактур 26
1.9. Отсутствие или неправильное заполнение реквизитов счетов-фактур 34
1.10. Отсутствие реализации в отчетном периоде 41
1.12. Кража имущества. Надо ли восстанавливать НДС? 47
1.12. Обвинение налогоплательщиков в «неполноте представления документов, подтверждающих право на налоговое преимущество» 49
1.13. Правомочность ФНС по изданию нормативных правовых актов по вопросам налогов и сборов 55
1.14. Бездействие налоговых органов наказуемо 59

Глава 2. НДФЛ 63
2.1. Спорные вопросы по определению объекта налогообложения 63
2.2. Расчеты с подотчетными лицами 67
2.3. Обучение 72
2.4. Сотовая связь 77
2.5. Единовременная материальная помощь 79
2.6. Обособленные организации 82
2.7. Командировочные расходы 87
2.8. Налогообложение сумм компенсации стоимости путевок 95
2.9. Компенсация за использование личных автомобилей 102

Глава 3. Прибыль 104
3.1. Порядок определения доходов 104
3.2. Расходы. Группировка расходов 110
3.3. Расходы, связанные с производством и реализацией 116
3.4. Материальные расходы 123
3.5. Расходы на оплату труда 125
3.6. Расходы на ремонт основных средств 134
3.7. Расходы на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки 138
3.8. Расходы на обязательное и добровольное страхование имущества 141
3.9. Прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией 143
3.10. Внереализационные расходы 155
3.11. Расходы, не учитываемые в целях налогообложения 167
3.12. Порядок признания доходов при методе начисления 172
3.13. Особенности определения налоговой базы налогоплательщиками, осуществляющими деятельность, связанную с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств 175
3.14. Порядок исчисления налога и авансовых платежей 176
3.15. Особенности исчисления и уплаты налога налогоплательщиком, имеющим обособленные подразделения 180
3.16. Особенности ведения налогового учета бюджетными учреждениями 183

Глава 4. ЕСН 189
4.1. Объект налогообложения 189
4.2. Суммы, не подлежащие налогообложению 217
4.3. Налоговые льготы 244
4.4. Порядок исчисления и уплаты налога 246

spori.indd 2 28.08.2007 18:22:37

Глава 1. НДС

1.1. Момент принятия к вычету суммы «входного» НДС, уплаченные поставщику при приобретении основных средств, не требующих монтажа

В арбитражной практике встречаются споры по вопросу о том, в какой момент можно принять к вычету суммы «входного» НДС, уплаченного поставщику при приобретении основных средств, не требующих монтажа.

В соответствии с абзацем третьим п. 1 ст. 172 Налогового кодекса РФ вычеты сумм налога, предъявленных продавцами налогоплательщику при приобретении либо уплаченных при ввозе на таможенную территорию РФ основных средств и (или) нематериальных активов, указанных в п. 2 и 4 ст. 171 Налогового кодекса РФ, производятся в полном объеме после принятия на учет данных основных средств и (или) нематериальных активов.

Позиция налоговиков

При проверках налоговики зачастую ссылаются на Положения п. 5 ст. 172 Налогового кодекса РФ, в которой излагается порядок применения налоговых вычетов при приобретении объектов основных средств, требующих монтажа, а также при их строительстве подрядным или хозяйственным способом.

Согласно указанной норме (в редакции Федерального закона от 29.05.2002 № 57-ФЗ) вычеты сумм налога, указанных в абзаце первом п. 6 ст. 171 Налогового кодекса РФ, производятся по мере постановки на учет соответствующих объектов завершенного капитального строительства (основных средств) с момента, указанного в абзаце втором п. 2 ст. 259 Налогового кодекса РФ, или при реализации объекта незавершенного капитального строительства.

В соответствии с п. 6 ст. 171 Налогового кодекса РФ (в редакции Федерального закона от 29.05.2002 № 57-ФЗ) вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями (заказчиками-застройщиками) при проведении ими капитального строительства, сборке (монтаже) основных средств, суммы налога, предъявленные налогоплательщику по товарам (работам, услугам), приобретенным им для выполнения строительно-монтажных работ, и суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении им объектов незавершенного капитального строительства.

Согласно п. 2 ст. 259 Налогового кодекса РФ начисление амортизации по объекту амортизируемого имущества начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию.

Приведем судебное разбирательств по спорам налогоплательщиков с налоговыми органами по определению момента принятия к вычету суммы «входного» НДС, уплаченных поставщику при приобретении основных средств, не требующих монтажа.

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 21.02.2006 по делу № А56-21350/2005

Суть дела

В представленной в налоговый орган декларации по НДС за январь 2005 г. налогоплательщик предъявил к вычету НДС, уплаченный при приобретении экскаватора Hitachi ZX 230 LC.

Налоговый орган провел камеральную проверку правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налогоплательщиком НДС, в ходе которой признал предъявление налогоплательщиком к вычету НДС неправомерным.

spori.indd 3 28.08.2007 18:22:44

При этом налоговый орган сослался на положения п. 5 ст. 172 Налогового кодекса РФ, в соответствии с которыми вычеты сумм налога, указанных в абзацах первом и втором п. 6 ст. 171 Налогового кодекса РФ, производятся по мере постановки на учет соответствующих объектов завершенного капитального строительства (основных средств) с момента, указанного в абзаце втором п. 2 ст. 259 Налогового кодекса РФ (с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию), или при реализации объекта незавершенного капитального строительства.

Налоговый орган также указал на то, что для целей налогообложения налогоплательщик не вправе был учитывать амортизацию переданного лизингополучателю транспортного средства до его государственной регистрации в органах ГИБДД, поскольку транспортное средство не может эксплуатироваться до его государственной регистрации.

По результатам проверки принято решение, которым налогоплательщику доначислен НДС.

Налогоплательщик оспорил решение в части доначисления НДС в судебном порядке.

Позиция суда

Удовлетворяя требование налогоплательщика, суд исходил из следующего.

Согласно п. 1 и 2 ст. 171 Налогового кодекса РФ налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии со ст. 166 Налогового кодекса РФ, на установленные ст. 171 Налогового кодекса РФ налоговые вычеты. Вычетам подлежат суммы налога, уплаченные налогоплательщиком при приобретении на территории РФ товаров (работ, услуг) для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с гл. 21 Налогового кодекса РФ, а также при приобретении товаров (работ, услуг) для перепродажи.

В силу п. 1 ст. 172 Налогового кодекса РФ налоговые вычеты, предусмотренные ст. 171 Налогового кодекса РФ, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиками товаров (работ, услуг), документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога. При этом вычеты сумм налога, предъявленные продавцами налогоплательщику при приобретении товаров, производятся после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг) с учетом особенностей, предусмотренных данной статьей, и при наличии соответствующих первичных документов.

Вычеты сумм налога, предъявленных продавцами налогоплательщику при приобретении либо уплаченных при ввозе на таможенную территорию РФ основных средств и (или) нематериальных активов, перечисленных в п. 2 и 4 ст. 171 Налогового кодекса РФ, производятся в полном объеме после принятия на учет этих основных средств и (или) нематериальных активов.

Таким образом, основными факторами, определяющими право налогоплательщика на вычет сумм налога на добавленную стоимость, уплаченных при приобретении товаров (работ, услуг), в том числе основных средств, являются их фактическое наличие, оплата, принятие на учет и использование их для осуществления операций, признаваемых объектами обложения НДС.

Для подтверждения права на вычет НДС, уплаченного при приобретении экскаватора Hitachi ZX 230 LC, налогоплательщик представил в налоговый орган платежное поручение, подтверждающее фактическую уплату налога поставщику; счет-фактуру, оформленный в соответствии с требованиями ст. 169 Налогового кодекса РФ; товарную накладную, подтверждающую получение налогоплательщиком транспортного средства от поставщика; инвентарную карточку учета основных средств, свидетельствующую о постановке транспортного средства на учет.

Таким образом, налогоплательщик выполнил все предусмотренные ст. 171–172 Налогового кодекса РФ требования для подтверждения заявленных вычетов.

Суд счел несостоятельной ссылку налогового органа на положения п. 5 ст. 172 Налогового кодекса РФ. Пунктом 5 ст. 172 Налогового кодекса РФ установлен особый порядок предъявления к вычету указанных в п. 6 ст. 171 Налогового кодекса РФ сумм НДС, а именно: сумм налога, предъявленных налогоплательщику подрядными организациями (заказчиками-застройщиками) при проведении капитального строительства, сборки (монтажа) основных средств, сумм налога, предъявленных по товарам (работам, услугам), приобретенным для выполнения строительно-монтажных работ, и сумм налога, предъявленных при приобретении объектов незавершенного строительства. Как указал суд, переданное налогоплательщиком по договору лизинга транспортное средс-

spori.indd 4 28.08.2007 18:22:48

тво является движимым имуществом и не может быть отнесено к объектам капитального строительства или основным средствам, требующим монтажа. Кроме того, спор идет не о сумме НДС, предъявленной налогоплательщику подрядной организацией (заказчиком-застройщиком). Следовательно, положения п. 5 ст. 172 Налогового кодекса РФ не могут быть применены к спорным правоотношениям.

Суд отклонил и довод налогового органа о том, что инвентарная карточка представлена налогоплательщиком значительно позже первичной бухгалтерской документации, представленной им в налоговый орган по требованию. Из материалов дела видно и налоговым органом не оспаривается, что инвентарная карточка представлена налогоплательщиком до принятия оспариваемого решения.

Как видно из приведенного дела, налоговые органы считают, что принимать к вычету налог на добавленную стоимость по основным средствам, не требующим монтажа, налогоплательщик должен по аналогии с основными средствами, подлежащими капитальному строительству (сборке, монтажу), т. е. в соответствии с п. 5 ст. 172 Налогового кодекса РФ с начала начисления амортизации.

По мнению суда, «входной» налог подлежит вычету сразу после принятия на учет этих основных средств, а не после того, как по ним начинает начисляться амортизация.

Суд исходил из того, что в случае приобретения основных средств, не требующих монтажа, не подлежат применению положения п. 5 ст. 172 Налогового кодекса РФ, поскольку они определяют порядок применения налоговых вычетов только при приобретении объектов основных средств, требующих монтажа, а также при их строительстве подрядным или хозяйственным способом в отношении сумм налога, предъявленного налогоплательщику подрядными организациями (заказчиками-застройщиками) при проведении ими капитального строительства, сборке (монтаже) основных средств.

Как указал суд, приобретенные объекты недвижимости и транспортные средства не могут быть отнесены к объектам капитального строительства или основным средствам, требующим монтажа. Для принятия к вычету налога по основным средствам, не требующим монтажа, достаточно выполнения условий, предусмотренных п. 1 ст. 172 Налогового кодекса РФ.

Право на вычет НДС по основным средствам, не требующим монтажа, по мнению арбитражных судов, возникает с момента приобретения, принятия этих основных средств на учет, оформления счетов-фактур и их фактической оплаты (включая сумму налога).

Аналогичный вывод сделал ФАС Восточно-Сибирского округа в **Постановлении от 10.01.2006 № А33-11801/05-Ф02-6659/05-С1**.

Суть дела

По результатам проведенной камеральной проверки декларации по НДС налоговым органом вынесено решение, которым налогоплательщик привлечен к ответственности по п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ, а также доначислен налог на добавленную стоимость и пени.

Налоговый орган посчитал, что принимать к вычету налог на добавленную стоимость по основным средствам, не требующим монтажа, налогоплательщик должен по аналогии с основными средствами, подлежащими капитальному строительству (сборке, монтажу), т. е. в соответствии с п. 5 ст. 172 НК РФ с начала начисления амортизации.

Не согласившись с указанным решением, налогоплательщик обратился в суд.

Позиция суда

Удовлетворяя заявленные требования, суд указал на правомерность принятия налогоплательщиком к вычету налога на добавленную стоимость с момента принятия на учет приобретенных объектов недвижимости.

В соответствии с п. 1 ст. 171 Налогового кодекса РФ налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную в порядке, предусмотренном ст. 166 Налогового кодекса РФ, на установленные данной статьей налоговые вычеты. В силу п. 2 данной ст. вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров на территории РФ в отношении товаров, приобретаемых для перепродажи.

Согласно п. 1 ст. 172 Налогового кодекса РФ налоговые вычеты, предусмотренные ст. 171 Налогового кодекса РФ, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами товаров, и документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога. Вычетам подлежат только суммы налога, предъявленные налогоплательщику

spori.indd 5 28.08.2007 18:22:51

и уплаченные им при приобретении товаров, после принятия на учет указанных товаров и при наличии соответствующих первичных документов.

Из приведенных норм НК РФ следует, что право налогоплательщика на налоговые вычеты обусловлено фактами уплаты им суммы налога на добавленную стоимость при приобретении товаров, принятия на учет данных товаров и наличия соответствующих первичных документов.

Налогоплательщиком на основании договора купли-продажи от 17.11.2004 приобретены объекты недвижимости. Факт передачи недвижимого имущества подтвержден актами приема-передачи от 18.11.2004. Оплата по счету-фактуре, выставленному продавцом от 17.11.2004, произведена платежным поручением от 25.11.2004 в полном объеме. В ходе проверки налоговым органом каких-либо нарушений в оформлении указанных первичных документов не установлено. Приобретенные объекты недвижимости были поставлены на учет по счету 03.1 «Основные средства» в декабре 2004 г.

Таким образом, суд считает, что налогоплательщиком при предъявлении вычета по налогу на добавленную стоимость, заявленного по уточненной декларации, полностью соблюдены требования ст. 171-172 Налогового кодекса РФ.

1.2. Спорные вопросы о правомерности вычета НДС по вновь построенным или приобретенным основным средствам до государственной регистрации прав на этот объект основных средств

В соответствии с третьим абзацем п. 1 ст. 172 Налогового кодекса РФ вычеты сумм налога, предъявленных продавцами налогоплательщику при приобретении, либо уплаченных при ввозе на таможенную территорию РФ основных средств и (или) нематериальных активов, указанных в п. 2 и 4 ст. 171 Налогового кодекса РФ, производятся в полном объеме после принятия на учет данных основных средств и (или) нематериальных активов.

Порядок применения налоговых вычетов при приобретении объектов основных средств, требующих монтажа, а также при их строительстве подрядным или хозяйственным способом изложен в п. 5 ст. 172 Налогового кодекса РФ:

«...вычеты сумм налога, указанных в абзаце первом п. 6 ст. 171 Налогового кодекса РФ, производятся по мере постановки на учет соответствующих объектов завершенного капитального строительства (основных средств) с момента, указанного в абзаце втором п. 2 ст. 259 Налогового кодекса РФ, или при реализации объекта незавершенного капитального строительства. Вычеты сумм налога, указанных в абзаце втором п. 6 ст. 171 Налогового кодекса РФ, производятся по мере уплаты в бюджет налога, исчисленного налогоплательщиком при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления, в соответствии со ст. 173 НК РФ».

Согласно п. 6 ст. 171 Налогового кодекса РФ (в редакции Федерального закона от 29.05.2002 № 57-ФЗ) вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями (заказчиками-застройщиками) при проведении ими капитального строительства, сборке (монтаже) основных средств, суммы налога, предъявленные налогоплательщику по товарам (работам, услугам), приобретенным им для выполнения строительно-монтажных работ, и суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении им объектов незавершенного капитального строительства.

Согласно п. 2 ст. 259 Налогового кодекса РФ начисление амортизации по объекту амортизируемого имущества начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию».

Из положений вышеприведенных ст. 171, 172 Налогового кодекса РФ следует, что для налогоплательщика право на применение вычета НДС по основным средствам возникает при соблюдении следующих условий:

1) основное средство должно быть оплачено;

2) поставлено на учет;

3) приобретено для осуществления операций, признаваемых объектом налогообложения в соответствии с главой 21 Налогового кодекса РФ.

Согласно положениям п. 6 ст. 171, п. 5 ст. 172, п. 2 ст. 259 Налогового кодекса РФ по объектам капитального строительства или основным средствам, требующим монтажа, вычет предоставляется после того, как объ-

spori.indd 6 28.08.2007 18:22:55

ект был введен в эксплуатацию. Иных требований для реализации права на налоговый вычет НК РФ не предусматривает.

Но Минфин России в своем Письме от 08.04.2003 № 16-00-14/121изложил свой взгляд по данному вопросу. В данном Письме было отмечено, что объекты недвижимости, право собственности на которые не зарегистрировано в едином государственном реестре, не могут быть приняты к бухгалтерскому учету в качестве объектов основных средств. Свою позицию Минфин России обосновывает тем, что перевести объекты недвижимости на счет 01 можно только при наличии документов, подтверждающих их государственную регистрацию. Это предусматривает пункт 41 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ, утвержденного Приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н.

Данное письмо послужило налоговым органам руководством к действию. Ссылаясь на то, что незарегистрированные объекты недвижимости не могут быть приняты к бухгалтерскому учету в качестве объектов основных средств, налоговые органы нередко признают неправомерным вычет НДС, уплаченный по основным средствам, не прошедшим государственную регистрацию.

Арбитражные суды не соглашаются с такой позицией налоговых органов, связывающей право на вычет НДС с фактом государственной регистрации прав на объект основных средств. Мнение, аргументы и выводы судов по данному вопросу рассмотрим в Постановлении ФАС Центрального округа от 12.01.2006 № А68-АП-513/14-04, Постановлении ФАС Северо-Кавказского округа от 20.02.2006 № Ф08-321/2006-135А по делу № А32-7389/2005-34/281, Постановлении ФАС Центрального округа от 12.01.2006 № А48-4406/05-15.

Постановление ФАС Центрального округа от 12.01.2006 № А68-АП-513/14-04

Выводы суда

Налогоплательщик вправе предъявить к вычету налог на добавленную стоимость по основным средствам, завершенным капитальным строительством, до момента государственной регистрации права собственности.

Суть дела

По результатам камеральной проверки уточненной декларации по налогу на добавленную стоимость за февраль 2004 г., представленной налогоплательщиком, налоговым органом принято решение о доначислении налога на добавленную стоимость и применении штрафа по п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ.

В обоснование доначисления НДС и применения штрафа налоговый орган указал на нарушение налогоплательщиком п. 5 ст. 172 Налогового кодекса РФ, посчитав, что он неправомерно предъявил к вычету налог на добавленную стоимость по основным средствам, завершенным капитальным строительством, при отсутствии документов, подтверждающих право собственности налогоплательщика на введенный в эксплуатацию объект, являющихся основанием для признания имущества амортизированным и дающих право на налоговые вычеты по налогу.

В связи с тем, что штраф не был уплачен налогоплательщиком в добровольном порядке в срок, указанный в требовании, налоговый орган обратился в суд.

Позиция суда.

В соответствии со ст. 171 Налогового кодекса РФ налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии со ст. 166 Налогового кодекса РФ, на установленные этой статьей вычеты.

В соответствии с п. 6 ст. 171 Налогового кодекса РФ вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями (заказчиками-застройщиками) при проведении ими капитального строительства, сборке (монтаже) основных средств, суммы налога, предъявленные налогоплательщику по товарам (работам, услугам), приобретенным им для выполнения строительно-монтажных работ, и суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении им объектов незавершенного капитального строительства.

Как предусмотрено п. 5 ст. 172 Налогового кодекса РФ (в редакции, действовавшей в спорный период), вычеты сумм налога, указанных в абзацах первом и втором п. 6 ст. 171 Налогового кодекса РФ, производятся по мере постановки на учет соответствующих объектов завершенного капитального строительства (основных средств) с момента, указанного в абзаце 2 п. 2 ст. 259 Налогового кодекса РФ, или при реализации объекта незавершенного капитального строительства.

Согласно абзацу 2 п. 2 ст. 259 Налогового кодекса РФ начисление амортизации по объ-

spori.indd 7 28.08.2007 18:22:59

екту амортизируемого имущества начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию.

Судом установлено и подтверждено материалами дела, что расходы, по которым налоговым органом не принят к вычету в феврале 2004 налог на добавленную стоимость, являются фактическими затратами предприятия по строительству основных средств (производственного цеха), а также затратами предприятия по доведению соответствующих основных фондов до состояния, пригодного для эксплуатации.

Из материалов дела усматривается, что спорный объект введен в эксплуатацию по акту формы ОС-1 и принят на учет налогоплательщиком 12.01.2004.

Исходя из вышеприведенных правовых норм и фактических обстоятельств дела, суд сделал правильный вывод о правомерном применении налогоплательщиком спорных налоговых вычетов в феврале 2004, отказав налоговому органу в удовлетворении его требований о взыскании с налогоплательщика штрафа.

Доводы налогового органа о том, что право на налоговый вычет налогоплательщик приобретает только с момента государственной регистрации права собственности на основные средства со ссылкой на п. 8 ст. 258 НК РФ, несостоятельны и противоречат положениям п. 1, 2 ст. 171, п. 1 ст. 172 Налогового кодекса РФ.

Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 20.02.2006 № Ф08-321/2006-135А по делу № А32-7389/2005-34/281

Выводы суда

Вывод налогового органа об обусловленности налогового вычета по НДС амортизацией и сдачей документов на государственную регистрацию не соответствует положениям закона.

Суть дела

Налоговым органом проведена выездная налоговая проверка предприятия по вопросам соблюдения законодательства о налогах и сборах, по результатам которой принято решение о привлечении к налоговой ответственности по п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ, доначислении НДС и пени.

Поскольку налогоплательщик включил объекты основных средств в состав амортизируемого имущества, не произведя государственную регистрацию данного имущества, то вычеты сумм налога на добавленную стоимость, предъявленные подрядными организациями при проведении ими капитального строительства основных средств, произведены предприятием неправомерно.

По мнению налогового органа, вычеты по налогу следовало производить с момента начисления амортизации, а не с момента постановки на учет. Амортизационным имуществом в соответствии со ст. 256, 258 Налогового кодекса РФ данные объекты можно считать только с момента документального подтверждения факта подачи документов на их государственную регистрацию.

Предприятие не согласилось с правомерностью доначисления налогов, пеней и штрафных санкций, обжаловав решение налогового органа в суд.

Позиция суда

Согласно абзацу 1 п. 5 ст. 172 Налогового кодекса РФ (в редакции Федерального закона РФ от 29.05.2002 № 57-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса РФ и в отдельные законодательные акты РФ») вычеты сумм налога, указанных в абзаце первом п. 6 ст. 171 Налогового кодекса РФ, производятся по мере постановки на учет соответствующих объектов завершенного капитального строительства (основных средств) с момента, указанного в абзаце втором п. 2 ст. 259 Налогового кодекса РФ, или при реализации объекта незавершенного капитального строительства.

Абзацем вторым п. 2 ст. 259 Налогового кодекса РФ определено, что начисление амортизации по объекту амортизируемого имущества начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию.

Следовательно, срок вычета установлен в абзаце втором п. 2 ст. 259 Налогового кодекса РФ определенной календарной датой: 1-е число месяца, следующего за месяцем события — введения объекта в эксплуатацию.

Из материалов дела видно, что причал № 39 в составе Юго-Восточного грузового района порта Новороссийск и образованная территория входят в состав автопаромного комплекса, введенного в эксплуатацию в 1996 г. Факт оформления инвентаризационных карточек в 1998 г. на каждый из этих объектов в отдельности важен для ведения бухгалтерского учета предприятия, но не влияет на определение момента ввода комплекса и его отдельных объектов в эксплуатацию.

spori.indd 8 28.08.2007 18:23:03

Глава 21 Налогового кодекса РФ не связывает момент определения налоговой базы по налогу на добавленную стоимость с соблюдением правил, установленных п. 8 ст. 258 Налогового кодекса РФ.

Таким образом, доводы налогового органа об обусловленности налогового вычета по НДС амортизацией и сдачей документов на государственную регистрацию прав не соответствуют положениям закона.

Постановление ФАС Центрального округа от 12.01.2006 № А48-4406/05-15

Выводы суда

Налогоплательщик вправе заявить налоговый вычет по приобретенным основным средствам до их государственной регистрации, поскольку в силу положений ст. 171, 172 Налогового кодекса РФ право налогоплательщика на применение налоговых вычетов не поставлено в зависимость от указанного обстоятельства.

Суть дела

Налоговым органом проведена выездная налоговая проверка налогоплательщика по вопросам соблюдения налогового законодательства за период с 06.06.2002 по 01.12.2004, по результатам которой принято решение о доначислении ряда налогов, в том числе налога на добавленную стоимость, пени за несвоевременную его уплату, и применены штрафные санкции по п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ за неполную уплату НДС.

Основанием для доначисления налогоплательщику налога на добавленную стоимость, пени и применения штрафа послужили выводы налогового органа о неправомерном применении налогоплательщиком налоговых вычетов по счетам-фактурам, выставленным поставщиком при приобретении основных средств, в частности погрузчика и свеклопогрузчика СПС-4,2, поскольку указанные основные средства не зарегистрированы в органах гостехнадзора.

Частично не согласившись с решением налогового органа, налогоплательщик обратился в арбитражный суд.

Позиция суда

В соответствии с п. 1 ст. 171 Налогового кодекса РФ налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную в порядке, предусмотренном ст. 166 Налогового кодекса РФ, на установленные данной статьей налоговые вычеты. В силу п. 2 ст. 166 Налогового кодекса РФ вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг) на территории РФ, в отношении товаров (работ, услуг), приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с положениями ст. 146 Налогового кодекса РФ.

Согласно п. 1 ст. 172 Налогового кодекса РФ налоговые вычеты, предусмотренные ст. 171 Налогового кодекса РФ, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении товаров (работ, услуг), документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога. При этом вычетам подлежат только те суммы налога, которые предъявлены налогоплательщику и уплачены им при приобретении товаров (работ, услуг) после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг) при наличии соответствующих первичных документов.

Вычеты сумм налога, предъявленных продавцами налогоплательщику при приобретении либо уплаченных при ввозе на таможенную территорию РФ основных средств и (или) нематериальных активов, указанных в п. 2 и 4 ст. 171 Налогового кодекса РФ, производятся в полном объеме после принятия на учет данных основных средств и (или) нематериальных активов.

Из вышеизложенных правовых норм следует, что для налогоплательщика право на применение налогового вычета по НДС возникает при соблюдении следующих условий: товары, работы и услуги должны быть оплачены, поставлены на учет, приобретены для осуществления операций, признаваемых объектом налогообложения в соответствии с гл. 21 Налогового кодекса РФ.

Судом установлено, подтверждается материалами дела и не опровергнуто налоговым органом, что основные средства приобретены налогоплательщиком для осуществления операций, признаваемых объектом налогообложения в соответствии с гл. 21 Налогового кодекса РФ, оплачены налогоплательщиком денежными средствами в полном размере и сумма налога предъявлена к вычету после принятия товара на учет, т. е. вышеуказанные условия налогоплательщиком выполнены.

Отклоняя довод налогового органа об отсутствии у налогоплательщика права на заявление налоговых вычетов по упомянутым основным средствам до их регистрации

spori.indd 9 28.08.2007 18:23:06

в органах гостехнадзора, суд обоснованно указал, что в силу положений ст. 171, 172 Налогового кодекса РФ право налогоплательщика на применение налоговых вычетов не поставлено в зависимость от указанного обстоятельства.

При таких обстоятельствах у налогового органа отсутствовали законные основания для доначисления налогоплательщику налога на добавленную стоимость, пени за несвоевременную его уплату и применения штрафа.

Анализируя вышеприведенные решения арбитражных судов можно сделать вывод, что судьи исходят из того, что налоговое законодательство не связывает право налогоплательщика на вычет НДС по вновь построенным или приобретенным основным средствам с фактом государственной регистрации прав на эти основные средства.

1.3. Когда можно принять к вычету НДС по оборудованию, требующему монтажа?

Вопрос о том, когда принимать НДС к вычету по оборудованию, требующему монтажа, на протяжении нескольких лет оставался спорным.

Суть проблемы была в определении момента, когда оборудование считается принятым на учет: либо сразу, как оно поставлено на счет 07 «Оборудование к установке», либо только после того, как стоимость имущества перенесут на счет 01 «Основные средства». Налоговики и финансисты считали, что НДС, уплаченный за оборудование, требующее монтажа, можно предъявить к вычету из бюджета с того момента, когда по этому имуществу начнет начисляться амортизация, т. е. с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором основное средство переведено на счет 01.

Приведем Письмо Минфина России от 3 мая 2005 г. № 03-04-11/94:

«В связи с письмом по вопросу принятия к вычету сумм налога на добавленную стоимость, уплаченных при приобретении основных средств, Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики сообщает.

В соответствии с п. 2 ст. 171 Налогового кодекса РФ суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные налогоплательщиком при приобретении товаров на территории РФ, подлежат вычетам в случае приобретения товаров для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения налогом на добавленную стоимость. При этом согласно п. 1 ст. 172 Налогового кодекса РФ суммы налога на добавленную стоимость, фактически уплаченные налогоплательщиком при приобретении основных средств, подлежат вычетам в полном объеме после принятия на учет данных основных средств.

Таким образом, суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные при приобретении основных средств, не требующих сборки (монтажа), подлежат вычету после принятия на учет этих основных средств в качестве объектов основных средств, т. е. после принятия на учет по счету бухгалтерского учета 01 «Основные средства».

Что касается принятия к вычету сумм налога на добавленную стоимость, уплаченных при приобретении основных средств, требующих сборки (монтажа), то необходимо отметить следующее.

На основании п. 6 ст. 171 Налогового кодекса РФ вычетам подлежат суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные налогоплательщиком при сборке (монтаже) основных средств. При этом согласно п. 5 ст. 172 Налогового кодекса РФ указанные вычеты производятся по мере постановки на учет соответствующих объектов основных средств с момента, указанного в абз. 2 п. 2 ст. 259 Налогового кодекса РФ, согласно которому установлен порядок начала начисления амортизации по объекту амортизируемого имущества (с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект введен в эксплуатацию).

Учитывая изложенное, суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные при приобретении основных средств, требующих сборки (монтажа), подлежат вычету после принятия данных основных средств на учет в качестве объектов основных средств (счет бухгалтерского учета 01 «Основные средства») с момента, указанного в абз. 2 п. 2 ст. 259 Налогового кодекса РФ, т. е. с начала начисления амортизации».

Судебная практика выработала единый подход к данной проблеме, согласно которому Налоговый кодекс РФ не связывает применение налогового вычета с оприходованием оборудования на каком-либо определенном счете бухгалтерского учета. Для

spori.indd 10 28.08.2007 18:23:10

вычета важен сам факт принятия оборудования к учету.

Президиум ВАС РФ в Постановлении от 24.02.2004 № 10865/03 признал правомерным вычет уплаченного таможенным органам НДС при ввозе оборудования в момент его принятия к учету на счете 07 «Оборудование к установке». Суд указал, что в этом случае для принятия налогового вычета следует руководствоваться не особым порядком, установленным п. 5 ст. 172 Налогового кодекса РФ, а общими правилами п. 1 ст. 172 Налогового кодекса РФ. При этом основными факторами, определяющими право налогоплательщика на вычет сумм НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам, являются их производственное назначение, фактическое наличие, учет и оплата. Особый порядок вычета по НДС, установленный п. 5 ст. 172 Налогового кодекса РФ, распространяется на сумму налога, которая относится к монтажным работам, а не к стоимости приобретенного оборудования, требующего монтажа.

С 1 мая 2006 г. вступила в силу поправка в абз. 3 п. 1 ст. 172 Налогового кодекса РФ (п. 7 ст. 1 Федерального закона от 28.02.2006 № 28-ФЗ). Формулировка этого п. позволяет налогоплательщикам принимать к вычету НДС по оборудованию к установке после того, как оно было приобретено и отражено в бухгалтерском учете на счете 07. Поправка вступила в силу с 1 мая 2006 г., но распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2006 г. Точка зрения финансового ведомства по этому вопросу изложена в Письме Минфина РФ от 12 октября 2006 г. № 03-04-11/193, в котором в частности говорится:

«*Согласно п. 1 ст. 172 Налогового кодекса РФ (в ред. Федерального закона от 28.02.2006 № 28-ФЗ) суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные продавцами по оборудованию к установке, приобретаемому для осуществления операций, облагаемых налогом на добавленную стоимость, подлежат вычету в полном объеме после принятия этого оборудования на учет. В связи с этим суммы налога на добавленную стоимость по оборудованию, требующему монтажа, принимаются к вычету после принятия оборудования к бухгалтерскому учету (отражения на счете 07 «Оборудование к установке»)*».

Воспользоваться своим правом на вычет налогоплательщики смогут при выполнении трех условий:

1) оборудование должно использоваться в деятельности, облагаемой НДС;

2) оборудование должно быть в бухгалтерском учете отражено на счете 07;

3) обязательно наличие правильно оформленного счета-фактуры.

Рассмотрим несколько Постановлений арбитражных судов по данной проблеме.

Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 09.03.2006 № Ф04-833/2006(20223-А45-14)

Позиция суда

Налогоплательщик вправе включить суммы НДС, уплаченные при приобретении оборудования, подлежащего монтажу, в состав налоговых вычетов до ввода его в эксплуатацию и отражения по счету 01 «Основные средства».

Суть дела

По результатам камеральной налоговой проверки представленной налогоплательщиком уточненной налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость налоговым органом вынесено решение, которым налогоплательщику доначислен налог на добавленную стоимость.

По мнению налогового органа, предприятие не имело право включать сумму налога в состав налоговых вычетов до монтажа, ввода в эксплуатацию основных средств и отражения их по счету 01 «Основные средства».

Не согласившись с решением налогового органа, налогоплательщик оспорил его в арбитражном суде.

Позиция суда

Согласно ст. 171 Налогового кодекса РФ налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии со ст. 166 Налогового кодекса РФ, на налоговые вычеты. Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг) на территории РФ в отношении товаров, приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектом налогообложения, и перепродажи.

В силу п. 1 ст. 172 Налогового кодекса РФ вычетам подлежат, если иное не установлено настоящей статьей, только суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг) либо фактически уплаченные им при ввозе товаров на таможенную

spori.indd 11 28.08.2007 18:23:14

территорию РФ, после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг) с учетом особенностей, предусмотренных настоящей статьей, и при наличии соответствующих первичных документов. При этом вычеты сумм налога, предъявленных продавцами налогоплательщику при приобретении либо уплаченных при ввозе на таможенную территорию РФ основных средств и (или) нематериальных активов, перечисленных в п. 2 и 4 ст. 171 Налогового кодекса РФ, производятся в полном объеме после принятия на учет данных основных средств и (или) нематериальных активов.

Пунктом 5 ст. 172 Налогового кодекса РФ установлено, что вычеты сумм налога, указанных в п. 6 ст. 171 Налогового кодекса РФ, в соответствии с которым вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями (заказчиками-застройщиками), производятся по мере постановки на учет соответствующих объектов завершенного капитального строительства (основных средств) или реализации объекта незавершенного капитального строительства.

Из анализа указанных норм следует, что особый порядок применения налоговых вычетов относится к стоимости строительно-монтажных работ и стоимости тех товаров (работ, услуг), которые приобретаются именно для выполнения строительно-монтажных работ.

Основными факторами, определяющими право налогоплательщика на вычет сумм налога на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам, являются их производственное значение, фактическое наличие, учет и оплата.

Налогоплательщик правомерно включил спорную сумму налога на добавленную стоимость в налоговые вычеты по декларации, не нарушив при этом правил исчисления суммы налога, подлежащего уплате в бюджет.

Как установлено судом и подтверждено материалами дела, налогоплательщиком приобретено оборудование, подлежащее монтажу, которое в соответствии с п. 1, 3 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ и Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств не относится к основным средствам.

Учет налогоплательщиком несмонтированного оборудования на счете 07 «Оборудование к установке», в соответствии с Приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000 № 94-н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению», свидетельствует о его оприходовании (учете).

Учитывая изложенное, судом не были приняты доводы налогового органа об отсутствии у налогоплательщика материально-правовых оснований для предъявления к вычету сумм налога на добавленную стоимость. Нормы НК РФ, регламентирующие порядок исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость, не связывают право налогоплательщика на возмещение налога на добавленную стоимость из бюджета с учетом приобретенных товаров (основных средств) именно на счете 01 «Основные средства» и с начислением на данное имущество амортизации.

Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 19.04.2006 № Ф08-1473/2006-629А

Позиция суда

При ввозе оборудования на таможенную территорию РФ для применения налогового вычета по НДС следует руководствоваться не особым порядком, установленным п. 5 ст. 172 Налогового кодекса РФ для объектов завершенного или незавершенного капитального строительства, а абзацами вторым и третьим п. 1 ст. 172 Налогового кодекса РФ, предусматривающими вычет налога, уплаченного при ввозе товара.

Суть дела

Налоговый орган провел камеральную проверку представленной налогоплательщиком налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость.

По результатам проверки принято решение, которым налогоплательщик привлечен к налоговой ответственности по п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ. Решением налогоплательщику также предложено уплатить налог на добавленную стоимость и пени.

Налоговый орган пришел к выводу о неправомерности заявления вычета по налогу на добавленную стоимость, основываясь на том, что налогоплательщик нарушил п. 5 ст. 172 Налогового кодекса РФ. Учитывая требования п. 6 ст. 171 Налогового кодекса РФ, право на вычет налога на добавленную стоимость возникнет у налогоплательщика только после ввода закупленного оборудования в эксплуатацию и учета его на бухгалтерском счете 01 «Основные средства».

spori.indd 12 28.08.2007 18:23:17

Налогоплательщик обратился в арбитражный суд с заявлением о признании названного решения недействительным.

Позиция суда

По контракту с иностранной фирмой налогоплательщик приобрел и ввез на территорию РФ оборудование для пастеризации молока. Представленным платежным поручением налогоплательщиком подтверждена уплата налога на добавленную стоимость при ввозе указанного товара на таможенную территорию РФ. Товар выпущен в режиме свободного обращения. Данное оборудование (до его монтажа) в соответствии с п. 1, 3 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ и Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств не относится к основным средствам, поэтому учтено налогоплательщиком на счете 08 «Капитальные вложения».

Суд, признавая неправомерным применение налоговым органом п. 5 ст. 172 Налогового кодекса РФ со ссылкой на п. 6 ст. 171 Налогового кодекса РФ, учел указания Президиума ВАС РФ, изложенные в Постановлении от 24.02.2004 № 10865/03, и правомерно исходил из следующего.

В силу п. 1 ст. 172 Налогового кодекса РФ вычетам подлежат, если иное не установлено ст. 172 Налогового кодекса РФ, только суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг) либо фактически уплаченные им при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг) с учетом особенностей, предусмотренных ст. 172 Налогового кодекса РФ, и при наличии соответствующих первичных документов.

Вычеты сумм налога, предъявленных продавцами налогоплательщику при приобретении либо уплаченных при ввозе на таможенную территорию РФ основных средств и (или) нематериальных активов, перечисленных в п. 2 и 4 ст. 171 Налогового кодекса РФ, производятся в полном объеме после принятия на учет данных основных средств и (или) нематериальных активов.

Согласно п. 5 ст. 172 Налогового кодекса РФ вычеты сумм налога, указанных в п. 6 ст. 171 Налогового кодекса РФ, в соответствии с которым вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями (заказчиками-застройщиками), производятся по мере постановки на учет соответствующих объектов завершенного капитального строительства (основных средств) или реализации объекта незавершенного капитального строительства.

Из изложенного следует, что при ввозе товаров на таможенную территорию РФ и фактической уплате таможенному органу налога на добавленную стоимость для применения налогового вычета следует руководствоваться не особым порядком, установленным п. 5 ст. 172 Налогового кодекса РФ для объектов завершенного или незавершенного капитального строительства, а абзацами вторым и третьим п. 1 ст. 172 Налогового кодекса РФ, предусматривающими вычет налога на добавленную стоимость, уплаченного на таможне при ввозе товаров на таможенную территорию РФ.

Производственное назначение, фактическое наличие, учет и оплата являются факторами, определяющими право налогоплательщика на вычет сумм налога на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам.

Налоговый орган не оспаривает фактическое наличие и производственное назначение, учет и оплату товара, поэтому его вывод об отсутствии у налогоплательщика материально-правового основания для предъявления к вычету сумм налога на добавленную стоимость, уплаченных при ввозе на таможенную территорию РФ оборудования, противоречит нормам главы 21 Налогового кодекса РФ и не подтвержден документально.

Постановление ФАС Уральского округа от 26.02.2006 № Ф09-787/06-С2

Позиция суда

В силу п. 1 ст. 172 Налогового кодекса РФ право на вычет по НДС возникает с момента приобретения, принятия на учет товара, оформления счетов-фактур и фактической оплаты (включая сумму налога), вне зависимости от того, на каком счете принят к учету объект основных средств.

Суть дела

Налогоплательщик обратился в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа в части отказа в принятии к вычету налога на добавленную стоимость.

По мнению налогового органа, у налогоплательщика отсутствует право на вычет, поскольку приобретенное им оборудование

spori.indd 13 28.08.2007 18:23:21

учтено на счетах 07 «Оборудование к установке», 08 «Капитальные вложения», а не на счете 01 «Основные средства».

Удовлетворяя заявленные требования, суд исходил из того, что налогоплательщиком выполнены все условия для предъявления НДС к вычету.

В соответствии с п. 1 ст. 172 Налогового кодекса РФ вычетам подлежат, если иное не установлено данной статьей, только суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг) либо фактически уплаченные им при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг) с учетом особенностей, предусмотренных данной статьей, и при наличии соответствующих первичных документов.

Вычеты сумм налога, предъявленных продавцами налогоплательщику при приобретении либо уплаченных при ввозе на таможенную территорию РФ основных средств и (или) нематериальных активов, указанных в п. 2, 4 ст. 171 Налогового кодекса РФ, производятся в полном объеме после принятия на учет данных основных средств и (или) нематериальных активов.

Из анализа данной нормы права следует, что факторами, определяющими право налогоплательщика на вычет сумм НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам, являются их производственное назначение, фактическое наличие, учет и оплата.

Судом установлено и материалами дела подтверждается, что приобретенное налогоплательщиком оборудование предназначено для производственных целей, оплачено и поставлено на учет по счету 07 «Оборудование к установке», 08 «Капитальные вложения».

Довод налогового органа о том, что налогоплательщик вправе произвести вычет уплаченных при ввозе оборудования на таможенную территорию РФ сумм НДС и возместить их только после введения оборудования в эксплуатацию и отражения операции на счете 01 «Основные средства», является ошибочным, поскольку право налогоплательщика произвести налоговый вычет в силу п. 1 ст. 172 Налогового кодекса РФ возникает с момента приобретения, принятия на учет товара, оформления счетов-фактур и фактической оплаты (включая сумму налога), вне зависимости от того, на каком счете принят к учету объект основных средств.

Как видно из рассмотренных дел, арбитражные суды в своих решениях указывают на то, что право налогоплательщика произвести налоговый вычет в силу п. 1 ст. 172 Налогового кодекса РФ возникает с момента приобретения, принятия на учет товара, оформления счетов-фактур и фактической оплаты (включая сумму налога), вне зависимости от того, на каком счете принят к учету объект основных средств.

Арбитражные суды отклоняют доводы налоговых органов о том, что налогоплательщик вправе произвести вычет уплаченных при ввозе оборудования на таможенную территорию РФ сумм НДС и возместить их только после введения оборудования в эксплуатацию и отражения операции на счете 01 «Основные средства», указывая на то, что право налогоплательщика произвести налоговый вычет в силу п. 1 ст. 172 Налогового кодекса РФ возникает с момента приобретения, принятия на учет товара, оформления счетов-фактур и фактической оплаты (включая сумму налога), вне зависимости от того, на каком счете принят к учету объект основных средств.

Также арбитражные суды отмечают, что из анализа положений п. 6 ст. 171 и п. 5 ст. 172 Налогового кодекса РФ следует, что особый порядок применения налоговых вычетов относится к стоимости строительно-монтажных работ и стоимости тех товаров (работ, услуг), которые приобретаются именно для выполнения строительно-монтажных работ.

При ввозе товаров на таможенную территорию РФ и фактической уплате таможенному органу налога на добавленную стоимость для применения налогового вычета следует руководствоваться не особым порядком, установленным п. 5 ст. 172 Налогового кодекса РФ для объектов завершенного или незавершенного капитального строительства, а абзацами вторым и третьим п. 1 ст. 172 Налогового кодекса РФ, предусматривающими вычет налога на добавленную стоимость, уплаченного на таможне при ввозе товаров на таможенную территорию РФ.

1.4. Право на вычет НДС, в случае частичной оплаты приобретенного оборудования

Особенности применения налоговых вычетов по приобретенным основным средствам предусмотрены абзацем третьим п. 1 ст.

spori.indd 14 28.08.2007 18:23:25

172 Налогового кодекса РФ. В соответствии с указанным абзацем вычеты сумм налога, предъявленных продавцами налогоплательщику при приобретении либо уплаченных при ввозе на таможенную территорию РФ основных средств и (или) нематериальных активов, указанных в п. 2 и 4 ст. 171 Налогового кодекса РФ, производятся в полном объеме после принятия на учет данных основных средств и (или) нематериальных активов.

В судебной практике встречаются споры по вопросу о том, вправе ли налогоплательщик произвести налоговый вычет при частичной оплате приобретенного основного средства в части уже оплаченного поставщику налога на добавленную стоимость.

По данному вопросу Минфин России выпустил письмо от 16.05.2005 № 03-04-11/111, указав, что вычет сумм налога на добавленную стоимость по приобретенным основным средствам производится после полной оплаты продавцу стоимости этих основных средств.

В обоснование своей позиции Минфин приводит две нормы: абзац 3 п. 1 ст. 172 Налогового кодекса РФ, согласно которому вычеты сумм налога, предъявленных продавцами налогоплательщику при приобретении основных средств, производятся в полном объеме после принятия на учет данных основных средств, а также пункт 9 «Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость», утвержденных Постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 № 914, согласно которому при приобретении основных средств регистрация счета-фактуры в книге покупок производится в полном объеме после принятия на учет основных средств.

Того же мнения придерживаются налоговые органы.

Согласно письму ФНС России от 05.04.2005 № 03-1-03/530/8@ «О применении налоговых вычетов по НДС» по приобретенному основному средству частями, пропорционально части стоимости основного средства, оплаченной продавцу вычеты сумм налога на добавленную стоимость, предъявленных продавцом и фактически уплаченных покупателем при приобретении основного средства, принимаемого к бухгалтерскому учету как самостоятельный инвентарный объект, производятся в том налоговом периоде, в котором одновременно выполнены следующие условия: принятие объекта на учет в качестве основного средства; наличие на данный объект счета-фактуры, составленного в соответствии с требованиями, предусмотренными п. 5 и 6 ст. 169 Налогового кодекса РФ, и полной оплаты предъявленных покупателю сумм налога по данному объекту.

При частичной оплате принятых на учет основных средств регистрация счетов-фактур на каждую сумму, перечисленную продавцу, в книге покупок не производится. И только после окончательного расчета счет-фактура должен быть зарегистрирован в полном объеме.

В связи с изложенным налоговые органы делают вывод о том, что применение налоговых вычетов долями пропорционально части стоимости основного средства, оплаченной продавцу при соблюдении налогоплательщиком остальных условий, положениями главы 21 Налогового кодекса РФ не предусмотрено.

По мнению арбитражных судов, при частичной оплате приобретенного оборудования налогоплательщик вправе предъявить к вычету НДС в той части, которая приходится на его оплаченную часть, поскольку законодательство о налогах и сборах не содержит норм, которые предоставляют право на вычет НДС только в том отчетном периоде, когда будет осуществлена полная оплата приобретенных основных средств.

Как отмечают арбитражные суды, к числу особенностей применения налоговых вычетов при приобретении основных средств НК РФ относит постановку их на бухгалтерский учет, при этом полной оплаты стоимости основного средства не требуется. Термин, используемый в абзаце 3 п. 1 ст. 172 Налогового кодекса РФ «вычеты производятся в полном объеме», употребляется в отношении суммы налогового вычета, а не возникновения права на вычет после оплаты стоимости основного средства.

Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 01.03.2006 № Ф04-704/2006(20122-А27-15)

Позиция суда

При частичной оплате приобретенного оборудования налогоплательщик вправе предъявить к вычету НДС в той части, которая приходится на его оплаченную часть, поскольку законодательство о налогах и сборах не содержит норм, которые предоставляют право на вычет НДС только в том отчетном периоде, когда будет осуществле-

spori.indd 15 28.08.2007 18:23:29

на полная оплата приобретенных основных средств.

Суть дела

По результатам выездной проверки налоговым органом принято решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности по ст. 122 Налогового кодекса РФ. Указанным решением налогоплательщику доначислен, в числе прочих, налог на добавленную стоимость.

Основанием доначисления налога на добавленную стоимость послужило неправомерное, по мнению налогового органа, включение в состав налоговых вычетов сумм налога, уплаченных за приобретенные объекты лизинга (оборудование), по причине их неполной оплаты и непостановки на учет.

Не согласившись с решением налогового органа, налогоплательщик обратился в арбитражный суд.

Позиция суда

Удовлетворяя требования налогоплательщика, суд пришел к выводу о правомерном применении вычетов по налогу на добавленную стоимость по мере оплаты приобретаемого оборудования поставщикам.

Согласно ст. 171 Налогового кодекса РФ налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии со ст. 166 Налогового кодекса РФ, на налоговые вычеты. Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг) на территории РФ в отношении товаров, приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектом налогообложения, и перепродажи.

В силу п. 1 ст. 172 Налогового кодекса РФ налоговые вычеты, предусмотренные ст. 171 Налогового кодекса РФ, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиками товаров (работ, услуг), документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога. При этом вычеты сумм налога, предъявленные продавцами налогоплательщику при приобретении основных средств, производятся в полном объеме после принятия на учет данных основных средств.

Из анализа указанных норм следует, что налогоплательщик вправе произвести налоговый вычет при частичной оплате приобретенных товаров (работ, услуг) поставщику именно в части уже оплаченного поставщику налога на добавленную стоимость, указанного в счетах-фактурах.

В проверяемом периоде налогоплательщиком приобреталось оборудование и по договорам лизинга передавалось в аренду. Условия, предусмотренные ст. 171 и 172 Налогового кодекса РФ для применения налоговых вычетов, налогоплательщиком были соблюдены: налог на добавленную стоимость, предъявленный поставщиком, фактически уплачен, приобретенное оборудование учтено на счетах бухгалтерского учета на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности» и 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Данные обстоятельства не оспариваются налоговым органом.

При таких обстоятельствах налогоплательщик правомерно применил вычеты по налогу на добавленную стоимость по приобретенному оборудованию по мере его оплаты поставщикам.

Налоговое законодательство не содержит правил, ограничивающих право налогоплательщика на предъявление к вычету налога на добавленную стоимость по мере оплаты приобретаемого оборудования.

Термин, используемый в абзаце 3 п. 1 ст. 172 Налогового кодекса РФ, «вычеты производятся в полном объеме» употребляется в отношении суммы налогового вычета, а не возникновения права на вычет после оплаты стоимости основанного средства.

В связи с изложенным, довод налогового органа о том, что налог на добавленную стоимость может быть предъявлен к вычету только при полной уплате его поставщику, отклонен судом.

1.5. Аванс и поставка товаров (выполнения работ, оказания услуг) происходят в одном отчетном периоде

С 1 января 2006 г. в соответствии с новой редакцией п. 1 ст. 154 Налогового кодекса РФ суммы авансовых платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), включаются в налоговую базу по налогу на добавленную стоимость в том периоде, в котором данные авансовые платежи были получены. Следовательно, налогоплательщик при получении авансовых платежей должен увеличить на них налоговую базу периода полу-

spori.indd 16 28.08.2007 18:23:35

чения данных платежей. Следует отметить, что фактически порядок налогообложения авансов не изменился, изменилось лишь нормативное обоснование. Ранее налогоплательщики включали суммы авансов в налоговую базу на основании подп. 1 п. 1 ст. 162 Налогового кодекса РФ как суммы, связанные с расчетами по оплате товаров (работ, услуг); теперь основанием увеличения налоговой базы на эти суммы является п. 1 ст. 154 и п. 1 ст. 167 Налогового кодекса РФ — дата получения предоплаты признается моментом определения налоговой базы.

Предварительной оплатой (авансом) является оплата, полученная продавцом в счет предстоящей поставки товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

Что такое «оплата», Налоговый кодекс РФ не определил. Поэтому, контролирующие органы придерживаются позиции, согласно которой оплатой признается не только получение денежных средств, но и получение товаров (работ, услуг), имущественных прав в счет предстоящей отгрузки. Приведем текст Письма ФНС России от 28.02.2006 № ММ-6-03/202@ «О применении п. 1 ст. 167 Налогового Кодекса РФ в редакции Федерального закона от 22.07.2005 № 119-ФЗ»:

«Федеральная налоговая служба в связи с запросами налоговых органов о порядке применения с 1 января 2006 г. п. 1 ст. 167 Налогового кодекса РФ в редакции Федерального закона от 22.07.2005 № 119-ФЗ «О внесении изменений в главу 21 части второй Налогового кодекса РФ и о признании утратившими силу отдельных положений актов законодательства РФ о налогах и сборах» сообщает следующее.

В соответствии с п. 1 ст. 167 Кодекса (в редакции Закона № 119-ФЗ) моментом определения налоговой базы, если иное не предусмотрено п. 3, 7-11, 13-15 данной статьи, является наиболее ранняя из следующих дат:

1) день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;

2) день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

1. В целях определения даты отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав считаем целесообразным учитывать следующее.

В соответствии с п. 1 ст. 9 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Согласно п. 1 ст. 9 Закона № 129-ФЗ и пункту 13 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденного Приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н, первичные учетные документы должны содержать в качестве обязательных реквизитов дату составления указанных документов и содержание хозяйственной операции.

Таким образом, датой отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав признается дата первого по времени составления первичного документа, оформленного на их покупателя (заказчика), перевозчика (организацию связи).

Вместе с тем в случае, если товар не отгружается и не транспортируется, но происходит передача права собственности на этот товар, в соответствии с п. 3 ст. 167 Налогового кодекса РФ такая передача права собственности в целях применения главы 21 Налогового кодекса РФ приравнивается к его отгрузке. Датой отгрузки такого товара признается дата передачи права собственности, указанная в документе, подтверждающем передачу права собственности.

2. В целях определения даты оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав считаем целесообразным учитывать следующее.

Как следует из ст. 307 Гражданского кодекса РФ обязательства возникают из договора, из иных оснований, указанных в ГК РФ.

Согласно п. 1 ст. 423 Гражданского кодекса РФ договор, по которому сторона должна получить плату или иное встречное предоставление за исполнение своих обязанностей, является возмездным.

На основании положений ст. 861 Гражданского кодекса РФ расчеты между юридическими лицами, а также расчеты с участием граждан, связанные с осуществлением ими предпринимательской деятельности, производятся в безналичном порядке. Расчеты между этими лицами могут производиться также наличными деньгами, если иное не установлено законом.

При осуществлении безналичных расчетов согласно п. 1 ст. 862 Гражданского кодекса

spori.indd 17 28.08.2007 18:23:40

РФ допускаются расчеты платежными поручениями, по аккредитиву, чеками, расчеты по инкассо, а также расчеты в иных формах, предусмотренных законом, установленными в соответствии с ним банковскими правилами и применяемыми в банковской практике обычаями делового оборота.

Кроме того, стороны по договору вправе избрать и установить в договоре любую из форм расчетов, указанных в п. 1 ст. 862 Гражданского кодекса РФ.

Таким образом, положения ГК РФ предоставляют право юридическим и физическим лицам определять любую форму расчетов, предусмотренную в договоре между продавцом и покупателем.

Вместе с тем в соответствии с п. 1 ст. 486 Гражданского кодекса РФ покупатель обязан оплатить товар непосредственно до или после передачи ему продавцом товара, если иное не предусмотрено Гражданским кодексом, другим законом, иными правовыми актами или договором купли-продажи и не вытекает из существа обязательства.

Следовательно, исходя из положений ГК РФ, оплатой является любая предусмотренная договором форма, осуществляемая как до момента исполнения обязанности продавца перед покупателем, так и после исполнения этой обязанности.

Учитывая изложенное, оплатой, частичной оплатой в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав в целях применения подп. 2 п. 1 ст. 167 Налогового кодекса РФ признается получение денежных средств продавцом или прекращение обязательств иным способом, не противоречащим законодательству.

В отношении оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, осуществляемых по договору комиссии, следует учитывать, что на основании ст. 999 Гражданского кодекса РФ по исполнении поручения комиссионер обязан представить комитенту отчет и передать ему все полученное по договору комиссии.

Таким образом, по смыслу договора комиссии, все полученное комиссионером по договору комиссии является собственностью комитента. Аналогичные правила на основании статей 974 и 1011 Гражданского кодекса РФ применяются к договорам поручения и агентским договорам.

Следовательно, оплатой, частичной оплатой в счет предстоящих поставок комитентом (доверителем, принципалом) товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав признается оплата, частичная оплата, полученная от покупателя комитентом (доверителем принципалом) либо его комиссионером (поверенным, агентом) как в денежной, так и в иной форме.».

Минфин России и налоговые органы настаивают на включении в налоговую базу сумм полученных авансов, даже если отгрузка товаров (работ, услуг) будет осуществлена в том же налоговом периоде.

Анализ арбитражной практики показывает, что суды придерживаются такой точки зрения, что если аванс и поставка товаров (выполнения работ, оказания услуг) происходят в одном отчетном периоде, то на момент определения налоговой базы по НДС, фактически произведенные платежи утрачивают статус авансовых, а потому не могут включаться в налоговую базу по НДС. Данный вывод содержится, например, в Постановлении ФАС Московского округа от 06.03.2006 № КА-А40/894-06 по делу № А40-41215/05-107-318, Постановлении ФАС Поволжского округа от 24.01.2006 № А72-6633/04-7/498, Постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 24.01.2006 № А33-16072/05-Ф02-7021/05-С1.

Также, необходимо отметить, что с 1 января 2006 г. изменился порядок оплаты НДС с полученных авансов в счет предстоящих экспортных поставок. Теперь фирмы не должны начислять НДС по авансам, которые получены в счет предстоящего экспорта.

До 2006 г. экспортеры должны были платить НДС с полученных авансов в общеустановленном порядке. НДС, начисленный с экспортного аванса, принимался к вычету либо в последний день месяца, в котором собраны документы, подтверждающие экспорт, либо на 181-й день после оформления таможенной декларации. Кроме того, авансы и отгрузка в одном периоде, всегда вызывали споры с налоговиками

Мнение судей таково, что оплата, поступившая ранее отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг), но в пределах того же налогового периода, не является авансом,

Если же отгрузка товаров (выполнение работ, оказание услуг) состоялась частично в том же налоговом периоде, в котором получена оплата в счет предстоящей поставки этих товаров (работ, услуг), то счет-фактуру можно составить лишь в конце налогового периода по поступившему пла-

spori.indd 18 28.08.2007 18:23:44

тежу только на сумму, на которую отгрузка товаров (работ, услуг) до окончания данного налогового периода не произведена.

Однако с учетом позиции финансового ведомства и налоговых органов правомерность такой позиции налогоплательщику приходится чаще всего доказывать в арбитражном суде.

Арбитражная практика

Постановление Президиума ВАС РФ от 27 февраля 2006 г. № 10927/05

Выводы суда

Не может быть признан авансовым платеж, поступивший налогоплательщику в тот же налоговый период, в котором произошла фактическая реализация товара на экспорт.

Суть дела

Открытое акционерное общество «Южно-Уральский никелевый комбинат» (далее — общество) 24.02.2004 и 25.03.2004 представило в налоговую инспекцию уточненные налоговые декларации по налогу на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов за январь 2004 г. и документы в обоснование получения из федерального бюджета возмещения по этому налогу по экспортным операциям.

Решением от 14.05.2004 № 24кэ инспекция доначислила обществу 6 212 358 руб. недоимки по налогу на добавленную стоимость за январь 2004 г., поскольку в нарушение подп. 1 п. 1 ст. 162 Налогового кодекса РФ в указанных уточненных налоговых декларациях налогооблагаемая база занижена на 40 725 461 руб. и уплате подлежат 6 212 358 руб. данного налога по авансовым платежам, полученным в счет предстоящих поставок товара, фактическая реализация которого вопреки положению п. 9 ст. 167 Кодекса не подтверждена установленным ст. 165 Налогового кодекса РФ полным пакетом документов в отчетном налоговом периоде.

На основании упомянутого решения инспекция направила обществу требование № 23/06кэ об уплате 6 212 358 руб. недоимки по налогу на добавленную стоимость по состоянию на 17.05.2004.

Общество обратилось в Арбитражный суд Оренбургской области с заявлением о признании недействительным требования Межрайонной инспекции Министерства РФ по налогам и сборам по крупнейшим налогоплательщикам по Оренбургской области (в настоящее время — Межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Оренбургской области) от 17.05.2004 № 23/06кэ.

Решением суда первой инстанции от 05.11.2004 требование общества удовлетворено.

Постановлением суда апелляционной инстанции от 28.02.2005 решение суда отменено, в удовлетворении заявленного требования отказано.

Федеральный арбитражный суд Уральского округа постановлением от 19.05.2005 постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд РФ, о пересмотре в порядке надзора постановлений судов апелляционной и кассационной инстанций общество просит отменить эти судебные акты, ссылаясь на неправильное применение судами норм материального права.

Позиция суда первой инстанции

Возникновение права на налоговый вычет сумм налога на добавленную стоимость с авансовых или иных предварительных платежей по таким операциям, как реализация товаров в режиме экспорта, не связанно с моментом определения налоговой базы по этим операциям.

Позиция суда апелляционной инстанции

Моментом реализации товаров, поставленных на экспорт, в силу ст. 39, 167 Налогового кодекса РФ признается последний день месяца, в котором собран полный пакет документов, предусмотренных ст. 165 Налогового кодекса РФ. В случае если полный пакет документов не собран на 181-й день считая с даты помещения товара под таможенный режим экспорта, моментом реализации товара в соответствии с подп. 1 п. 1 ст. 167 Налогового кодекса РФ будет являться день его отгрузки (передачи).

Суммы налога на добавленную стоимость, заявленные к налоговому вычету по документально подтвержденным экспортным операциям, включая также подлежащие вычету суммы, ранее начисленные по авансам, уменьшают недоимку по данному налогу только после рассмотрения налоговым органом документов, предусмотренных ст. 165 Налогового кодекса РФ, и вынесения решения об обоснованности применения таких вычетов.

spori.indd 19 28.08.2007 18:23:48

Установив, что общество реализовало товар на сумму 40 725 461 руб. в январе 2004 г., а факт реализации товара на экспорт подтвердило лишь в марте 2004 г., суд апелляционной инстанции счел право на налоговый вычет сумм налога на добавленную стоимость возникшим в марте 2004 г. и доначисление налоговым органом 6 212 358 руб. этого налога обоснованным, расценив, таким образом, 40 725 461 руб. как авансовый платеж.

Позиция суда кассационной инстанции:

До того момента, пока обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов не подтверждена в установленном Кодексом порядке, произведенные до реализации товара платежи следует относить к авансовым, на которые согласно подп. 1 п. 1 ст. 162 Налогового кодекса РФ подлежит начислению налог на добавленную стоимость. Поскольку факт экспорта товара подтвержден обществом в марте 2004 г., инспекцией указанный налог на авансовые платежи, полученные в январе 2004 г., доначислен правомерно.

Позиция Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ

В силу подп. 1 п. 1 ст. 162 Налогового кодекса РФ налоговая база по налогу на добавленную стоимость, определенная в соответствии со ст. 153-158 Налогового кодекса РФ, увеличивается на суммы авансовых или иных платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ или оказания услуг.

Согласно п. 1 ст. 54 Налогового кодекса РФ налогоплательщики-организации исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных сведений об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением.

В связи с этим не может быть признан авансовым платеж, поступивший налогоплательщику в тот же налоговый период, в котором произошла фактическая реализация товара на экспорт.

Кроме того, из содержания ст. 39, 167 Налогового кодекса РФ не следует, что авансовый характер поступившего платежа определяется на момент сбора полного пакета документов, поскольку платеж, полученный экспортером в одном налоговом периоде с отгрузкой товара, не может рассматриваться в качестве суммы оплаты по предстоящим поставкам, уже осуществленным налогоплательщиком в этом периоде.

Как установлено судами, получение обществом экспортной выручки и отгрузка им товаров на экспорт были осуществлены в течение одного налогового периода — в январе 2004 г.

Таким образом, суды апелляционной и кассационной инстанций полученный обществом платеж отнесли к авансовому необоснованно.

Решение суда первой инстанции по рассматриваемому делу соответствует налоговому законодательству.

При названных обстоятельствах оспариваемые постановления судов апелляционной и кассационной инстанций нарушают единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права, поэтому на основании п. 1 ст. 304 Арбитражного процессуального кодекса РФ подлежат отмене.

Постановление Президиума ВАС РФ от 30 мая 2006 г. № 15906/05

Выводы суда

В соответствии с п. 2 ст. 167 Налогового кодекса РФ для целей исчисления налога на добавленную стоимость под поставкой товаров понимается их передача покупателю, поэтому авансовым платежом может считаться только платеж, поступивший продавцу до передачи товара.

Суть дела

Открытое акционерное общество «Сясьский целлюлозно-бумажный комбинат» представило в инспекцию налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость по ставке 0 процентов за май 2004 г. и заявило к возмещению из федерального бюджета 15 734 279 руб. этого налога по экспортным операциям.

Решением от 20.09.2004 № 50 инспекция доначислила обществу 2 566 533 руб. налога на добавленную стоимость, не уплаченного им с суммы, поступившей до даты оформления региональными таможенными органами грузовой таможенной декларации на вывоз товаров в режиме экспорта, расценив эту сумму как авансовый платеж. Кроме того, на неуплаченную сумму налога инспекция начислила 101 532 руб. пеней и взыскала 513 307 руб. штрафа на основании п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ.

spori.indd 20 28.08.2007 18:23:53

Предъявляя в арбитражный суд требование о признании недействительным решения инспекции в части доначисления налога на добавленную стоимость, начисления пеней и взыскания штрафа, общество указало, что упомянутый платеж авансовым платежом не является, поскольку авансовым может считаться только платеж, поступивший продавцу до передачи товара.

Позиция суда первой инстанции:

Удовлетворяя требование общества, суд первой инстанции исходил из того, что в соответствии с п. 2 ст. 167 Налогового кодекса РФ для целей исчисления налога на добавленную стоимость под поставкой товаров понимается их передача покупателю, поэтому авансовым платежом может считаться только платеж, поступивший продавцу до передачи товара.

Согласно условиям контракта от 21.05.2004 № 16/2004 товар считается отгруженным покупателю в день передачи товаров на складе общества. Товар по грузовым таможенным декларациям № 10216080/110604/0027004, 10216080/020604/0025679, 10216080/020604/0025678 был передан перевозчику по товаротранспортным накладным от 25, 26, 27, 28.05.2004.

Учитывая названные обстоятельства, суд первой инстанции указал, что товары переданы покупателю до или одновременно с поступлением платежа, следовательно, этот платеж не является авансовым.

Позиция суда апелляционной инстанции:

Постановлением Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 30.05.2005 решение суда изменено: в удовлетворении требования общества о признании недействительным решения инспекции от 20.09.2004 № 50 в части начисления 101 532 руб. пеней отказано; в остальной части решение суда от 03.03.2005 оставлено без изменения.

Частично отменяя решение суда первой инстанции, суд апелляционной инстанции счел обоснованным признание инспекцией части платежей, поступивших 28.05.2004, авансовыми, поскольку грузовые таможенные декларации были оформлены в июне 2004 г. Суд исходил из того, что товар считается отправленным на экспорт с момента пересечения им границы РФ, о чем в грузовой таможенной декларации делается отметка о выпуске товара, а не с момента передачи его перевозчику.

Позиция суда кассационной инстанции:

Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа постановлением от 07.09.2005 постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

Судом было отмечено, что исходя из положения п. 9 ст. 165 Налогового кодекса РФ в целях налогообложения под датой фактической отгрузки товаров на экспорт следует считать дату оформления региональными таможенными органами грузовой таможенной декларации на вывоз товара в таможенном режиме экспорта, а не дату передачи товара перевозчику.

Позиция Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ:

В силу подп. 1 п. 1 ст. 162 Налогового кодекса РФ налоговая база, определенная в соответствии со ст.и 153-158 Налогового кодекса РФ, увеличивается на суммы авансовых или иных платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ или оказания услуг.

Согласно пункту 1 ст. 509 Гражданского кодекса РФ поставка товаров осуществляется поставщиком путем отгрузки (передачи) товаров покупателю, являющемуся стороной договора поставки, или лицу, указанному в договоре в качестве получателя.

В соответствии с п. 1 ст. 11 Налогового кодекса РФ институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства РФ, используемые в названном Кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено Кодексом.

Ни Налоговым кодексом РФ, ни иными актами законодательства о налогах и сборах не установлено, что в целях налогообложения моментом передачи товара является день оформления грузовой таможенной декларации.

При таких обстоятельствах постановления судов апелляционной и кассационной инстанций нарушают единообразие практики арбитражных судов в толковании и применении норм права, поэтому подлежат отмене на основании п. 1 ст. 304 Арбитражного процессуального кодекса РФ.

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 14.03.2005 № А56-39201/04

Позиция суда

Денежные средства, полученные налогоплательщиком за товары до даты оформле-

spori.indd 21 28.08.2007 18:23:57

ния региональными таможенными органами грузовой таможенной декларации на вывоз товара в режиме экспорта, подлежат включению в налоговую базу в периоде их получения в качестве авансовых платежей.

Позиция налогоплательщика

Налоговый орган неправомерно начислил налог на добавленную стоимость, посчитав, что полученная валютная выручка является авансовым платежом, поскольку авансовыми платежами могут считаться только те денежные средства, которые поступили продавцу до момента передачи товаров покупателю. Товар в соответствии с условиями контакта передан первому перевозчику до момента перечисления валютной выручки от иностранного контрагента.

Позиция налогового органа

Денежные средства, поступившие налогоплательщику от иностранного покупателя, являются авансовым платежом, поскольку поступили до даты оформления региональным таможенным органом грузовой таможенной декларации, а следовательно, подлежат налогообложению в периоде их получения.

Решением суда от 17.11.2004 требования налогоплательщика удовлетворены. В апелляционной инстанции законность и обоснованность решения суда не пересматривались.

Суд кассационной инстанции отменил решение суда первой инстанции и поддержал позицию налогового органа.

Согласно п. 1 ст. 153 Налогового кодекса РФ налоговая база при реализации товаров (работ, услуг) определяется налогоплательщиком в соответствии с гл. 21 Налогового кодекса РФ в зависимости от особенностей реализации произведенных им или приобретенных на стороне товаров (работ, услуг).

Одной из особенностей налога на добавленную стоимость является то, что его налоговая база отличается от объекта налогообложения, что, в частности, отражено в ст. 162 Налогового кодекса РФ, которая регламентирует порядок формирования налоговой базы при расчетах по оплате товаров (работ, услуг).

В силу подп. 1 п. 1 ст. 162 Налогового кодекса РФ налоговая база, определенная в соответствии со ст. ст. 153-158 Налогового кодекса РФ, увеличивается на суммы авансовых или иных платежей, полученных налогоплательщиком в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ или оказания услуг. При этом под авансовым платежом понимается полная или частичная предварительная оплата товара (работы, услуги).

В определении от 30.09.2004 № 318-О КС РФ разъяснил, что Гражданский кодекс РФ, конкретизируя конституционные положения о гарантиях свободы предпринимательской и иной не запрещенной законом экономической деятельности, не ограничивает участников гражданских правоотношений в выборе методов оплаты товаров.

Согласно ст. 486 Гражданского кодекса РФ покупатель обязан оплатить товар непосредственно до или после передачи ему продавцом товара, если иное не предусмотрено гражданским кодексом РФ, другим законом, иными правовыми актами или договором купли-продажи и не вытекает из существа обязательства.

В случаях, когда договором купли-продажи предусмотрена обязанность покупателя оплатить товар полностью или частично до передачи продавцом товара, покупатель должен произвести оплату в срок, предусмотренный договором, а если такой срок договором не предусмотрен, — в срок, определенный в соответствии со ст. 314 Гражданского кодекса РФ.

Таким образом, субъекты, заключающие гражданско-правовые сделки, к которым относится и договор реализации иностранному покупателю товаров, вывозимых налогоплательщиком в таможенном режиме экспорта, могут предусматривать обязательные для себя условия оплаты реализуемых товаров.

В силу предписаний Гражданского кодекса РФ оплата реализуемого товара допускается как до момента фактической отгрузки товара покупателю — предварительная оплата (оплата авансовым методом), так и после даты фактической отгрузки товара — последующая оплата товара.

Формальное отличие авансового метода оплаты от метода последующей оплаты проявляется в том, какая из дат является более ранней — дата поступления денежных средств за товары либо дата фактической отгрузки товара.

Для увеличения налоговой базы налога на добавленную стоимость на сумму авансовых платежей необходимо, чтобы дата получения налогоплательщиком платежей от покупателей в оплату товаров (выполнения работ, оказания услуг) предшествовала моменту фактической отгрузки налогоплательщиком

spori.indd 22 28.08.2007 18:24:00

товаров (выполнения работ, оказания услуг) этим покупателям.

Из указанного определения КС РФ от 30.09.2004 № 318-О следует, что положения подп. 1 п. 1 ст. 162 Налогового кодекса РФ применимы в том случае, когда дата поступления платежа от иностранного лица — покупателя товаров предшествует дате фактической отгрузки товара данному покупателю.

При этом под датой фактической отгрузки товаров иностранному лицу — покупателю товаров следует считать дату оформления региональными таможенными органами грузовой таможенной декларации на вывоз товара в режиме экспорта, а не дату передачи товара, подлежащего отправке на экспорт, первому перевозчику.

Поэтому денежные средства, полученные налогоплательщиком за товары до даты оформления региональными таможенными органами грузовой таможенной декларации на вывоз товара в режиме экспорта, в соответствии с подп. 1 п. 1 ст. 162 Налогового кодекса РФ подлежат включению в налоговую базу в периоде их получения.

В письме МНС РФ от 24.09.2003 № ОС-6-03/994 также отмечено, что денежные средства, полученные налогоплательщиком за товары после даты оформления региональными таможенными органами грузовой таможенной декларации на вывоз товаров в режиме экспорта, не включаются в налоговую базу по налогу до момента определения налоговой базы, предусмотренного п. 9 ст. 167 Налогового кодекса РФ.

Кроме того, согласно постановлению Президиума ВАС РФ от 19.08.2003 № 12359/02, налогоплательщик, получив авансовые платежи или предоплату в счет предстоящих поставок товаров либо оплату за частично произведенную продукцию, обязан включить эти суммы в налоговую базу, относящуюся к тому налоговому периоду, в котором фактически эти платежи получены.

При этом не имеет значения, когда будут полностью исполнены обязательства продавца, вытекающие из договора с покупателем товаров (работ, услуг), и обязательства покупателя по оплате этих товаров (работ, услуг).

1.6. «Ошибочная» оплата

На практике случаются ситуации с поступлением на расчетные счета предприятий «ошибочных» денежных средств, например, покупатель перечислил предоплату не тому поставщику, или оплатил по ошибке второй раз за одну и ту же поставку. Несмотря на то, что полученные «ошибочные» платежи возвращены покупателям, при проверках налоговые органы могут признать такие суммы авансовым платежом и взыскать с предприятия-продавца НДС с аванса.

Рассмотрим различные ситуации с поступлением денежных средств на расчетный счет поставщика «по ошибке»:

а) ошибочно зачисленные средства получены от предприятия, договорные отношения с которым у организации отсутствуют и которому организация товары (работы, услуги) не реализует.

Поскольку получение данной суммы не связано с оплатой товаров, работ или услуг, то организация не начисляет с нее НДС. Но не лишним будет запастись письмом от покупателя о возврате ошибочно перечисленных сумм;

б) ошибочно зачисленные средства получены от предприятия, с которым у поставщика имеются договорные отношения и которому организация реализует товары, выполняет работы (услуги).

Рекомендуем во избежание проблем начислить НДС с полученных денежных средств по ставке 18/118. Так как, доказать налоговикам поступление денежных средств как «ошибку» будет сложно. Тем более что при операции возврата таких «авансовых платежей» сумма НДС принимается к вычету в установленном порядке;

в) покупатель ошибочно дважды оплатил поставку товара (работы, услуги);

В этом случае можно воспользоваться предыдущими рекомендациями или собрать доказательную базу, подтверждающую, что полученные денежные средства — переплата, а не аванс. В качестве таких доказательств могут служить: договор на поставку, платежные поручения на первую и вторую «ошибочную» оплату с одинаковым назначением платежа, письмо покупателя о возврате ошибочно перечисленных сумм.

Постановление ФАС Московского округа от 02.03.2005 № КА-А41/849-05

Позиция суда

Поскольку возврат налогоплательщику аванса, полученного в счет предстоящих поставок товаров и не использованного для указанных целей, произведен в том же пери-

spori.indd 23 28.08.2007 18:24:04

оде, когда аванс получен, налогоплательщик правомерно не включила в налоговую базу по налогу на добавленную стоимость указанную сумму аванса.

Позиция налогоплательщика

Неиспользованная сумма аванса, полученного в счет предстоящих поставок, была возвращена налогоплательщиком на основании положений договора поставки в том же налоговом периоде, когда был получен аванс. Поэтому оснований для включения в налоговую базу суммы полученного аванса не имелось.

Позиция налогового органа

По результатам проверки налоговой декларации по НДС принято решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности по п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ за неуплату НДС. Основанием доначисления налога, взыскания пени и привлечения к налоговой ответственности послужил вывод о неправомерном предъявлении к вычету НДС, исчисленного и уплаченного с аванса, полученного налогоплательщиком в счет предстоящих поставок товаров по договору, не расторгнутому на момент предъявления налогового вычета.

Решением арбитражного суда от 31.08.2004 удовлетворены требования налогоплательщика о признании недействительным решения налогового органа о доначислении налога на добавленную стоимость по результатам камеральной проверки налоговой декларации.

Постановлением апелляционной инстанции от 22.11.2004 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Кассационной инстанцией была рассмотрена жалоба налогоплательщика, которая была оставлена без удовлетворения по следующим причинам.

Согласно ст. 162 Налогового кодекса РФ, регулирующей особенности определения налоговой базы с учетом сумм, связанных с расчетами по оплате товаров (работ, услуг), установлено, что налоговая база, определенная в соответствии со ст. ст. 153-158 Налогового кодекса РФ, увеличивается на суммы авансовых или иных платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ или оказания услуг.

В соответствии со ст. 171 Налогового кодекса РФ налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии со ст. 166 Налогового кодекса РФ, на установленные указанной статьей налоговые вычеты.

Так, п. 5 ст. 171 Налогового кодекса РФ установлено, что вычетам подлежат суммы налога, исчисленные продавцами и уплаченные ими в бюджет с сумм авансовых или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), реализуемых на территории РФ, в случае расторжения соответствующего договора и возврата соответствующих сумм авансовых платежей.

Налоговый орган, принимая решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности, исходил из того, что налогоплательщик не мог применять налоговый вычет на сумму налога, исчисленного и уплаченного с аванса, полученного налогоплательщиком в счет предстоящих поставок товара по договору, не расторгнутому на момент предъявления налогового вычета.

Иными словами, налоговый орган полагал, что к вычету можно отнести только суммы налога, исчисленные и уплаченные им в бюджет с сумм авансовых платежей, в случае расторжения соответствующего договора. Поскольку договор налогоплательщиком расторгнут не был, то не было и оснований для применения налогового вычета.

Судом было отмечено, что, действительно, буквальное толкование норм п. 5 ст. 171 Налогового кодекса РФ предполагает вывод, что вычетам подлежат суммы налога, исчисленные продавцами и уплаченные ими в бюджет с сумм авансовых или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), реализуемых на территории РФ, в случае расторжения соответствующего договора и возврата соответствующих сумм авансовых платежей.

Однако указанные нормы п. 5 ст. 171 Налогового кодекса РФ следует применять с учетом положений п. 4 ст. 166 Налогового кодекса РФ, согласно которым общая сумма налога исчисляется по итогам каждого налогового периода применительно ко всем операциям, признаваемым объектом налогообложения в соответствии с подп. 1-3 п. 1 ст. 146 Налогового кодекса РФ, дата реализации которых относится к соответствующему налоговому периоду, с учетом всех изменений, увеличивающих или уменьшающих налоговую базу в соответствующем налоговом периоде.

В обоснование позиции судом были приведены письмо от 05.07.2002 № 24-11/31078 Управления МНС РФ по Московской облас-

spori.indd 24 28.08.2007 18:24:08

ти и письмо от 01.12.2003 № 03-1-08/3465/16 Министерства по налогам и сборам РФ.

В указанных письмах высказывалась позиция, что налогоплательщики имеют право на налоговые вычеты в части авансовых платежей, возвращенных заказчику в отчетном периоде. При этом право на применение налогового вычета по таким суммам не ставилась в зависимость от факта расторжения договора поставки продукции (работ, услуг) в периоде применения налоговых вычетов.

Более того, судом было учтено, что согласно пункту 4.6 договора в целях контроля за расходованием денежных средств, перечисляемых в виде авансовых платежей, поставщик обязан по окончании каждого месяца возвращать покупателю неиспользованную сумму аванса. Следовательно, налогоплательщиком в данном случае были выполнены условия договора. Полученная от покупателя сумма аванса была возвращена налогоплательщиком, что подтверждается платежным поручением.

На основании изложенного судом был сделан вывод, что поскольку возврат налогоплательщику аванса, полученного в счет предстоящих поставок товаров и не использованного для указанных целей, произведен в том же периоде, когда аванс получен, то налогоплательщик правомерно не включил в налоговую базу указанную сумму аванса.

Постановление ФАС Уральского округа от 22.03.2007 № Ф09-1858/07-С2

Вывод суда

Основания для доначисления НДС отсутствуют, пока не доказано, что указанные в платежном поручении средства являются предоплатой, обусловленной договором.

Организация получила денежные средства, обозначенные в платежных поручениях как предоплата в счет предстоящих поставок оборудования. Поскольку НДС с аванса организация не исчислила, налоговый орган доначислил ей налог. Оспаривая данное решение, налогоплательщик ссылался на то, что у него нет обязательств по поставке перед соответствующим контрагентом, а денежные средства были названы предоплатой ошибочно.

Суд принял решение в пользу налогоплательщика и мотивировал его следующим образом. Так как обязательства по поставке у организации отсутствовали, то спорные денежные средства не являются авансом. Само же по себе наличие в платежных поручениях указания на то, что денежные средства перечисляются как «предоплата за оборудование», не свидетельствует о возникновении таких обязательств. Поэтому оснований для доначисления НДС нет.

1.7. «Экономическая необоснованность расходов»

Согласно п. 1 ст. 252 НК РФ расходами, уменьшающими налоговую базу по налогу на прибыль, признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Сложность применения данного положения заключается в том, что в действующем законодательстве РФ отсутствуют критерии экономической обоснованности.

Какие расходы можно считать экономически обоснованными, а какие нельзя?

Налоговики довольно часто ставят под сомнение экономическую обоснованность расходов, в результате которых не получен конкретный доход.

В судебном разбирательстве (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 01.03.2006 по делу № А26-6826/04-25) мнение налогового органа было таковым, что налогоплательщик неправомерно применил вычеты по налогу на добавленную стоимость, уплаченному за оказание консультационных и юридических услуг, но судьи с этим не согласились.

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 01.03.2006 по делу № А26-6826/04-25.

Позиция суда

Неправомерен отказ в применении вычета по НДС, уплаченному за оказание консультационных и юридических услуг, со ссылкой на экономическую необоснованность понесенных расходов, поскольку положения главы 21 Налогового кодекса РФ не предусматривают такого условия.

Суть дела

Налоговым органом проведена выездная налоговая проверка соблюдения организацией законодательства о налогах и сборах, по результатам которой принято решение о при-

spori.indd 25 28.08.2007 18:24:12

влечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренного п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ, начислении налога и пеней.

По мнению налогового органа, налогоплательщик неправомерно применил вычеты по налогу на добавленную стоимость, уплаченному за оказание консультационных и юридических услуг. Налоговый орган указал на неподтверждение налогоплательщиком обоснованности и экономической оправданности спорных расходов.

Налогоплательщик не согласился с решением и обжаловал его в арбитражный суд.

В обоснование заявленных требований налогоплательщик сослался на то, что положения главы 21 НК РФ не предусматривают в качестве обязательного условия для включения сумм налога на добавленную стоимость в вычеты «экономической обоснованности оказанных и оплаченных услуг».

Позиция суда

Из положений ст. 171, 172 Налогового кодекса РФ следует, что право налогоплательщика на налоговые вычеты обусловлено фактами уплаты им суммы налога на добавленную стоимость при приобретении товаров (работ, услуг), принятия на учет данных товаров (работ, услуг) и наличием соответствующих первичных документов.

Как видно из материалов дела, налогоплательщик (заказчик) заключил договор, согласно условиям которого исполнитель обязался ежемесячно оказывать заказчику юридические услуги и услуги в сфере управления производством.

Суд установил фактическое оказание услуг, которые являются объектом обложения налогом на добавленную стоимость, и их оплату, в том числе уплату заявителем указанного налога. Следовательно, налогоплательщик правомерно предъявил к вычету сумму налога на добавленную стоимость, уплаченную при оплате этих услуг.

Суд отклонил как не основанные на нормах главы 21 Налогового кодекса РФ доводы налогового органа о том, что спорные расходы не являются экономически оправданными.

1.8. Счета-фактуры. Исправление счетов-фактур

Документом, служащим основанием для принятия покупателем предъявленных продавцом товаров (работ, услуг), имущественных прав (включая комиссионера, агента, которые осуществляют реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав от своего имени) сумм налога к вычету, является счет-фактура.

Счет-фактура, служащая основанием для зачета сумм НДС, в соответствии с п. 5 ст. 169 части второй Налогового кодекса РФ должна содержать:

1) порядковый номер и дата выписки счета-фактуры;

2) наименование, адрес и идентификационные номера налогоплательщика и покупателя;

3) наименование и адрес грузоотправителя и грузополучателя;

4) номер платежно-расчетного документа в случае получения авансовых или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг);

5) наименование поставляемых (отгруженных) товаров (описание выполненных работ, оказанных услуг) и единица измерения (при возможности ее указания);

6) количество (объем) поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (работ, услуг), исходя из принятых по нему единиц измерения (при возможности их указания);

7) цена (тариф) за единицу измерения (при возможности ее указания) по договору (контракту) без учета налога, а в случае применения государственных регулируемых цен (тарифов), включающих в себя налог, с учетом суммы налога;

8) стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав за все количество поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав без налога;

9) сумма акциза по подакцизным товарам;

10) налоговая ставка;

11) сумма налога, предъявляемая покупателю товаров (работ, услуг), имущественных прав, определяемая исходя из применяемых налоговых ставок;

12) стоимость всего количества поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав с учетом суммы налога;

13) страна происхождения товара;

14) номер таможенной декларации.

Счет-фактура подписывается руководителем и главным бухгалтером организации

spori.indd 26 28.08.2007 18:24:17

либо иными лицами, уполномоченными на то приказом (иным распорядительным документом) по организации или доверенностью от имени организации. При выставлении счета-фактуры индивидуальным предпринимателем счет-фактура подписывается индивидуальным предпринимателем с указанием реквизитов свидетельства о государственной регистрации этого индивидуального предпринимателя (п. 6 ст. 169 Налогового кодекса РФ).

Неправильное заполнение или незаполнение хотя бы одного из обязательных реквизитов счета-фактуры является основанием для непринятия предъявленных покупателю продавцом сумм налога к вычету или возмещению.

Кроме того, налогоплательщик обязан вести журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж.

Форма счета-фактуры утверждена Постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 № 914 «Об утверждении Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость» и с тех пор значительно не менялась, тем не менее, при заполнении данного документа допускается много ошибок.

При выездных проверках исчисления налога на добавленную стоимость налоговые инспекторы обязательно поднимают первичные документы и проверяют правильность их заполнения.

Налоговики выбирают те счета-фактуры, в которых не все или неправильные реквизиты. Подсчитывают, какой «входной» НДС фирма уже приняла к вычету по таким счетам, и пытаются взыскать эту сумму как недоимку.

Можно ли исправить счет-фактуру?

Налогоплательщикам не стоит всегда безропотно соглашаться с выводами налоговиков.

Если фирма не согласна с выводами, изложенными в акте проверки, то у нее есть две недели на то, чтобы представить в инспекцию письменные возражения. Тем более исправление ошибок в счетах-фактурах возможно и во время судебного разбирательства.

Рассмотрим позицию ФАС Западно-Сибирского округа в Постановлении от 5 декабря 2005 г. по делу № Ф04-8673/2005(17466-А67-34).

Позиция налоговой инспекции

Как сказано в п. 1 ст. 172 Налогового кодекса РФ, «входной» НДС принимается к вычету, когда право на это подтверждено счетом-фактурой. Причем верно оформленным счетом-фактурой. А это, в частности, означает, что он должен содержать реквизиты, перечисленные в п. п. 5 и 6 ст. 169 Налогового кодекса РФ. Поэтому если какой-то из реквизитов не указан, то документ не может стать основанием для вычета.

К проверке были представлены счета-фактуры, в которых не было наименований и адресов грузоотправителя и грузополучателя. Между тем данные реквизиты нужно указывать обязательно. Несмотря на это, суммы НДС по таким счетам фирма приняла к вычету.

В связи с этим инспекторы решили, что налог, уплаченный в бюджет, был неправомерно занижен. Поэтому ревизоры рассчитали недоимку и пени, а также предъявили штраф по ст. 122 Налогового кодекса РФ.

Позиция предприятия

Требования ст. 169 Налогового кодекса РФ фирма оспаривать не стала. Но одним поставщикам она предложила внести в счета-фактуры исправления, а других попросила и вовсе заменить документы на оформленные без погрешностей. Исправлять подобным образом ошибки Налоговый кодекс РФ не запрещает. Не нарушила фирма Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость (утв. Постановлением Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. № 914 (Далее Правила). Там также нет норм о том, что нарушения, которые допустил поставщик в реквизитах счета-фактуры, устранить нельзя. Как именно это сделать, фирма вправе решать сама: либо внести исправления, либо заменить ранее выставленный счет. Обновленные документы были поданы в инспекцию вместе с возражениями на акт налоговой проверки. Так поступить позволяет ст. 101 Налогового кодекса РФ. Причем сделано это было до того, как руководитель ИФНС вынес так называемое решение о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение правонарушения.

Тем не менее, инспекторы выпустили данное решение и продолжали требовать от фирмы налог и пени, хотя и знали о том, что все недостатки в счетах-фактурах уже устранены. Но теперь фирма сочла выставленные санкции незаконными и обратилась в суд.

spori.indd 27 28.08.2007 18:24:21

Решение дела Арбитражным судом

Суд признал решение налоговой инспекции недействительным, ведь исправленные счета-фактуры были представлены ей еще до того, как оно было вынесено. То есть требования п. 5 ст. 169 Налогового кодекса РФ фирма успела выполнить. Арбитры отметили, что Налоговый кодекс РФ не запрещает ни исправлять, ни менять ранее поданные счета-фактуры. А значит, фирма может воспользоваться любым из этих способов, чтобы устранить оплошность.

Анализ арбитражной практики по этому вопросу показывает, что суды встают на сторону налогоплательщиков, например, в таких случаях.

1. Организация-покупатель, получив правильно оформленные счета-фактуры, предъявила НДС к вычету, но не зарегистрировала их в книге покупок. Налоговая инспекция, проведя камеральную проверку, исключила НДС из вычетов и начислила штраф. Суд (см. Постановление ФАС СЗО от 04.05.2005 № А05-17423/04-31) подтвердил право организации на возмещение налога, указав, что в Правилах не определены последствия несоблюдения налогоплательщиком или его поставщиком порядка учета счетов-фактур. Кроме того, книга покупок не относится к первичным документам для получения вычета или возмещения из бюджета по налогу на добавленную стоимость, а ведется в целях бухгалтерского учета.

2. **Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 27.01.2005 № А19-10942/04-50-Ф02-5916/04-С1**

Позиция суда

Тот факт, что в счетах-фактурах отсутствуют отметки об оприходовании товара, не является основанием для отказа в применении налоговых вычетов и возмещения налога на добавленную стоимость.

Позиция налогоплательщика

Налоговым кодексом РФ не предусмотрена обязанность налогоплательщика по проставлению в счетах-фактурах, выставленных поставщиками продукции, отметок об оприходовании товара, а следовательно, неисполнение данного требования налогового органа не является основанием для отказа в возмещении налога.

Позиция налогового органа

Отметки на счетах-фактурах об оприходовании приобретенного товара позволяют подтвердить факт реального приобретения продукции. Отсутствие таких отметок правомерно признано налоговым органом основанием для отказа в возмещении налога на добавленную стоимость.

3. **Постановление ФАС Поволжского округа от 24.02.2005 № А55-12857/2004-29**

Позиция суда

Код причины постановки на учет не является идентификационным, Налоговым кодексом РФ не предусмотрен в качестве обязательного реквизита счета-фактуры, а следовательно, отсутствие кода причины постановки на учет поставщика товара в счете-фактуре не является основанием для отказа в применении налогового вычета.

Позиция налогоплательщика

Налогоплательщик обязан включить в счет-фактуру сведения, предусмотренные Налоговым кодексом РФ в качестве обязательных реквизитов. Код причины постановки на учет не является обязательным реквизитом счета-фактуры. Отказ по тому основанию, что данные сведения отсутствуют в представленном для подтверждения правомерности применения вычета по налогу на добавленную стоимость счете-фактуре, неправомерен.

Позиция налогового органа

Представленные налогоплательщиком счета-фактуры, в которых отсутствует код причин постановки продавца товара на учет, составлены с нарушением требований ст. 169 Налогового кодекса РФ, а следовательно, не могут являться доказательством фактической уплаты налога на добавленную стоимость.

Споры возникают по вопросу о том, в каком периоде налогоплательщик может применить вычет по НДС в случае, когда в счет-фактуру вносятся исправления.

В письме от 21.09.2005 № 07-05-06/252 специалисты Минфина России разъяснили, что НДС нужно принимать к вычету в том месяце, когда получен исправленный счет-фактура от поставщика. В случаях, когда в счет-фактуру вносились исправления, в книге покупок ее нужно регистрировать не ранее даты корректировки. При этом исправлен-

spori.indd 28 28.08.2007 18:24:25

ный счет-фактуру следует «убрать» из книги покупок в том месяце, в котором покупатель занес документ первоначально. А затем отразить документ в книге покупок вновь, но уже той датой, когда он был исправлен. Свое мнение Минфин России обосновал п. 2 ст. 169 НК РФ, в которой говорится о том, что вычитать возможно НДС только по правильно составленным счетам-фактурам (заполненным в соответствии с пунктами 5 и 6 ст. 169 НК РФ).

Согласно письму ФНС России от 20.07.2005 № 03-1-03/1234/8@, письму МНС России от 02.12.2003 № 03-1-08/3481/15-АТ601 право на применение налоговых вычетов у покупателя возникает в том налоговом периоде, в котором счет-фактура с внесенными в него исправлениями получен от продавца товаров.

Налогоплательщик-покупатель в случае внесения продавцом исправлений в счет-фактуру, зарегистрированный им в книге покупок, должен представить в налоговый орган уточненную налоговую декларацию по НДС за тот налоговый период, в котором были внесены изменения в цену договора, уменьшив в ней налоговые вычеты на полную сумму налога на добавленную стоимость, указанную в исправленном счете-фактуре.

Показатели исправленного счета-фактуры отражаются в налоговой декларации за текущий налоговый период (на дату внесения изменений).

Также, по мнению налоговых органов, счета-фактуры, составленные и выставленные с нарушением порядка, установленного п. 5 и 6 ст. 169 Налогового кодекса РФ, не могут регистрироваться в книге покупок до внесения продавцом исправлений, заверенных продавцом (подписью руководителя организации или индивидуального предпринимателя и печатью организации), с указанием даты внесения исправления. При этом покупатель должен зарегистрировать исправленный счет-фактуру в книге покупок в том налоговым периоде, в котором данный счет-фактура с внесенными в него исправлениями получен от продавца товаров.

Если же покупатель до внесения продавцом исправлений зарегистрировал счет-фактуру в книге покупок в предыдущих налоговых периодах, то в этой книге покупок необходимо на полную сумму налога, указанного в соответствующих графах книги покупок, произвести исправительную запись, заверив ее подписью руководителя организации и печатью, с указанием даты внесения исправлений.

Арбитражная практика

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 26.02.2006 № А52-3492/2005/2

Суть дела

В ходе проведения выездной проверки налоговый орган пришел к выводу о необоснованном применении предпринимателем налогового вычета по налогу на добавленную стоимость на основании счетов-фактур, составленных с нарушением требований подп. 2 и 3 п. 5 ст. 169 Налогового кодекса РФ (в счетах-фактурах отсутствует адрес грузополучателя и покупателя).

До вынесения налоговым органом решения предприниматель представил надлежащим образом оформленные счета-фактуры, а также акт о замене счетов-фактур, подписанный им и главным бухгалтером поставщика.

Данные счета-фактуры не были приняты налоговым органом со ссылкой на то, что действующим законодательством не предусмотрена возможность их замены; допускается только внесение исправлений с заверением подписью и печатью организации, выдавшей счет-фактуру.

На основании акта проверки и с учетом представленных налогоплательщиком возражений налоговый орган принял решение о доначислении предпринимателю налога на добавленную стоимость, пеней за нарушение сроков уплаты налога на добавленную стоимость, кроме того, предприниматель привлечен к налоговой ответственности за неполную уплату налога по п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ.

Предприниматель обратился в арбитражный суд с заявлением о признании решения налогового органа недействительным.

Позиция суда

В соответствии с п. 1 ст. 172 Налогового кодекса РФ налоговые вычеты производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога. Вычетам подлежат только суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг), после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг).

Требования к оформлению счетов-фактур содержатся в ст. 169 Налогового кодекса РФ.

Так, подп. 2 и 3 п. 5 ст. 169 Налогового кодекса РФ установлено, что в счете-фактуре

spori.indd 29 28.08.2007 18:24:29

должны быть указаны наименование, адрес и идентификационные номера налогоплательщика и покупателя, а также наименование и адрес грузоотправителя и грузополучателя.

Согласно п. 2 ст. 169 Налогового кодекса РФ счета-фактуры, составленные и выставленные с нарушением порядка, установленного пунктами 5 и 6 ст. 169 Налогового кодекса РФ, не могут являться основанием для принятия предъявленных покупателю продавцом сумм налога к вычету или возмещению.

Таким образом, одним из условий предъявления к вычету и возмещения из бюджета сумм налога на добавленную стоимость, уплаченных поставщикам, является представление счетов-фактур, предусмотренных ст. 169 Налогового кодекса РФ, оформленных с соблюдением установленных требований.

Предприниматель представил оформленные надлежащим образом счета-фактуры, и на момент вынесения налоговым органом оспариваемого решения налоговый орган располагал правильно оформленными счетами-фактурами.

Законодательство о налогах и сборах не исключает право налогоплательщика и его поставщика на внесение исправлений в счета-фактуры, составленные с нарушением установленного порядка.

При этом суд отклонил довод налогового органа о несоблюдении предпринимателем порядка внесения исправлений в счета-фактуры, основанный на том, что налогоплательщиком представлены не исправленные, а переоформленные счета-фактуры.

Положения налогового законодательства РФ не запрещают налогоплательщику устранить несоответствие счетов-фактур требованиям ст. 169 Налогового кодекса РФ путем их переоформления и представить переоформленные счета-фактуры налоговому органу для обоснования правомерности применения налоговых вычетов.

При этом в случае исправления или переоформления счета-фактуры налогоплательщик вправе применить налоговые вычеты в том налоговом периоде, в котором имели место соответствующие хозяйственные операции (приобретение и принятие товара к учету, его оплата), а не в периоде исправления ошибки.

В арбитражной практике не сложился единый подход по вопросу о правомерности применения вычета по НДС на основании замененных (переоформленных) счетов-фактур.

Некоторые арбитражные суды считают, что возможность замены счетов-фактур действующим законодательством не предусмотрена и замененные счета-фактуры не являются основанием для применения налогоплательщиком вычета по НДС.

Президиум ВАС РФ в Постановлении от 18.10.2005 № 4047/05 также обратил внимание на необходимость соблюдения положений п. 29 названных Правил. Согласно данному пункту не подлежат регистрации в книге покупок и книге продаж счета-фактуры, имеющие подчистки и помарки. Исправления, внесенные в счета-фактуры, должны быть заверены подписью руководителя и печатью продавца с указанием даты внесения исправления. Как указал Президиум ВАС РФ, вновь представленные счета-фактуры, изготовленные с нарушением положения п. 29 названных Правил, являются основанием для отказа в возмещении налога на добавленную стоимость.

Приведем текст письма Минфина России от 21.09.2005 № 07-05-06/252, в котором обращается внимание на то, что исправления в счет-фактуру должны вноситься в порядке, установленном п. 29 Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 № 914.

«Департамент регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности сообщает, что в соответствии с Регламентом Министерства финансов РФ, утвержденным Приказом Министерства финансов РФ от 23 марта 2005 г. № 45н, в Министерстве финансов РФ не рассматриваются по существу обращения по практике применения нормативных правовых актов Министерства, а также по оценке конкретных хозяйственных ситуаций.

Вместе с тем обращаем внимание, что в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденным Приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 32н, в целях определения выручки от выполнения работ, оказания услуг величина поступления и (или) дебиторской задолженности определяется с учетом всех предоставленных организации согласно договору скидок (накидок). Исходя из требований Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98, утвержденного Приказом

spori.indd 30 28.08.2007 18:24:33

Минфина России от 9 декабря 1998 г. № 60н, факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности).

По заключению Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики, согласно п. 1 ст. 169 Налогового кодекса РФ документом, служащим основанием для принятия предъявленных сумм налога на добавленную стоимость к вычету, является счет-фактура. При этом в соответствии с п. 2 данной ст. Налогового кодекса РФ не могут являться основанием для принятия к вычету сумм налога на добавленную стоимость счета-фактуры, составленные и выставленные с нарушением порядка, установленного п. 5 и 6 этой ст. Налогового кодекса РФ.

Типовая форма счета-фактуры утверждена Постановлением Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. № 914 «Об утверждении Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость» (далее — Правила) и содержит определенное число последовательно расположенных показателей.

Пунктом 29 Правил предусмотрена возможность внесения налогоплательщиком исправлений в счета-фактуры. Данные исправления должны быть заверены подписью руководителя и печатью продавца с указанием даты внесения исправления.

В связи с изложенным счета-фактуры с внесенными исправлениями, заверенными подписью руководителя и печатью продавца, с указанием даты внесения исправления подлежат регистрации в книге покупок не ранее даты внесения исправления, указанной на счете-фактуре».

Ранее Минфин России в Письме от 08.12.2004 г. № 03-04-11/217 заявлял:

«*Что касается правомерности принятия к вычету сумм налога на добавленную стоимость на основании заново выписанных счетов-фактур, в которых указаны номера и даты ранее выставленных счетов-фактур, то в соответствии с п.3 ст.168 Кодекса при реализации товаров (работ, услуг) счета-фактуры выставляются не позднее пяти дней, считая со дня отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг).*

Пунктом 2 Правил установлено, что продавцы товаров (работ, услуг) ведут учет счетов-фактур, выставленных покупателям, в хронологическом порядке.

Таким образом, выставление счетов-фактур с датами, не соответствующими фактическим датам их выписки, не допускается.

В то же время, как правомерно отмечено в письме, на основании п. 29 Правил в счета-фактуры могут быть внесены исправления, заверенные подписью руководителя и печатью продавца, с указанием даты внесения исправления. Поэтому в случае обнаружения в счетах-фактурах ошибок исправления вносятся продавцами в первоначально выставленные ими счета-фактуры.

Учитывая изложенное, принятие к вычету сумм налога на добавленную стоимость на основании счетов-фактур, исправленных путем их замены с указанием тех же реквизитов (номеров и дат), неправомерно».

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 28.02.2006 № А56-408/2005

Вывод суда

Заполнение счетов-фактур смешанным способом (машинописным и рукописным) не является исправлением, которое следует заверять в установленном порядке, и не может служить основанием для отказа налогоплательщику в применении вычета уплаченных по данным счетам-фактурам сумм налога на добавленную стоимость

Суть дела

Налоговый орган, проведя камеральную проверку декларации по налогу на добавленную стоимость по ставке 0 процентов, принял решение об отказе налогоплательщику в возмещении налога на добавленную стоимость. Основанием для принятия такого решения послужил вывод налогового органа о том, что представленные налогоплательщиком счета-фактуры не соответствуют требованиям, установленным подп. 4 п. 5 ст. 169 Налогового кодекса РФ, поскольку внесенные в них исправления (указаны номера платежно-расчетных документов) не заверены печатью и подписью продавца.

Налогоплательщик не согласился с указанным решением налогового органа и обжаловал его в арбитражный суд.

Позиция суда

Суд удовлетворил заявленные требования, исходя из того, что спорные счета-фак-

spori.indd 31 28.08.2007 18:24:37

туры составлены в соответствии с требованиями п. 5 ст. 169 Налогового кодекса РФ и, следовательно, являются основанием для принятия предъявленных покупателю сумм налога к вычету и возмещению.

В силу п. 1 ст. 169 Налогового кодекса РФ счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия предъявленных сумм налога к вычету или возмещению.

Пунктом 2 ст. 169 Налогового кодекса РФ предусмотрено, что счета-фактуры, составленные и выставленные с нарушением порядка, установленного пунктами 5 и 6 ст. 169 НК РФ, не могут являться основанием для принятия предъявленных покупателю продавцом сумм налога к вычету или возмещению.

Подпунктом 4 п. 5 ст. 169 Налогового кодекса РФ предусмотрено указание в счете-фактуре номера платежно-расчетного документа в случае получения авансовых или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг).

В соответствии с п. 29 Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 № 914, не подлежат регистрации в книге покупок и книге продаж счета-фактуры, имеющие подчистки и помарки.

Исправления, внесенные в счета-фактуры, должны быть заверены подписью руководителя и печатью продавца с указанием даты внесения исправления.

Вместе с тем налоговый орган не учитывает, что в данном случае налогоплательщиком не вносилось каких-либо исправлений в спорные счета-фактуры.

Судом установлено, что спорные счета-фактуры заполнены комбинированным методом (машинописным и рукописным способом). Данный вывод судов ничем не опровергается налоговым органом. Суд при рассмотрении дела запросил у налогового органа копии счетов-фактур, представленных налогоплательщиком к проверке, и установил наличие в них указания на номер платежно-расчетного документа, выполненного от руки.

Кроме того, суд считает, что заполнение счета-фактуры комбинированным способом (машинописным и рукописным) не является исправлением, которое следует заверять.

Таким образом, спорные счета-фактуры оформлены в соответствии с требованиями ст. 169 Налогового кодекса РФ.

Налоговые органы также допускают смешанный способ заполнения счетов-фактур. Об этом говорится в Письме Минфина России от 8 декабря 2004 г. № 03-04-11/217:

«*Согласно п. 1 ст. 169 Налогового кодекса РФ документом, служащим основанием для принятия предъявленных сумм налога на добавленную стоимость к вычету, является счет-фактура. При этом, как правомерно указано в письме, в соответствии с п. 2 данной ст. Кодекса не могут являться основанием для принятия к вычету сумм налога на добавленную стоимость счета-фактуры, составленные и выставленные с нарушением порядка, установленного п. 5 и 6 этой ст. Налогового кодекса РФ.*

Типовая форма счета-фактуры утверждена Постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 № 914 «Об утверждении Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость» (далее — Правила) и содержит определенное число последовательно расположенных показателей. При этом следует отметить, что как вышеназванная ст.169 Кодекса, так и указанные Правила не содержат ограничений в способах заполнения счета-фактуры.

В связи с изложенным счета-фактуры, заполненные частично на компьютере, частично от руки, но в которых последовательность расположения показателей соответствует утвержденной типовой форме счета-фактуры, не могут являться основанием для отказа в принятии к вычету указанных в них сумм налога на добавленную стоимость».

Вместе с тем, как видно из рассмотренных дел, заполнение счета-фактуры смешанным способом (машинописным и рукописным) налоговые органы рассматривают как внесение исправлений в счет-фактуру, которые должны быть заверены в установленном порядке. Внесение исправлений в счета-фактуры с нарушением положений п. 29 названных Правил, по мнению налоговых органов, является основанием для отказа в применении вычетов по налогу на добавленную стоимость.

Согласно разъяснениям Управления МНС России по г. Москве, изложенным в письме от 01.07.2004 № 24-11/43467 (не нашла) «О порядке заполнения счетов-фактур», исправления, внесенные рукописным способом в счет-фактуру, составленный машинописным способом, должны быть заверены подписью руководителя и печатью продавца с указа-

spori.indd 32 28.08.2007 18:24:41

нием даты внесения исправления в соответствии с п. 29 Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 № 914.

При рассмотрении споров по данному вопросу арбитражные суды указывают на то, что положения законодательства о налогах и сборах не содержат запрета на заполнение счетов-фактур как рукописным, так и машинописным способами либо двумя способами одновременно. Совмещение различных способов заполнения счетов-фактур не может являться основанием для отказа налогоплательщику в осуществлении вычетов уплаченных по данным счетам-фактурам сумм НДС.

Заполнение отдельных граф счета-фактуры «от руки» в то время, когда все остальные заполнены машинописным текстом, по мнению арбитражных судов, не является исправлением счета-фактуры и не требует специального заверения.

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 22.05.2006 № А56-11779/2005

Вывод суда:

Несмотря на то, что исправленные счета-фактуры, полученные от поставщика, налогоплательщик представил в налоговый орган и в суд уже после вынесения решения налогового органа об отказе в возмещении НДС, суд признал решение налогового органа недействительным

Суть дела

По итогам проверки представленной налогоплательщиком декларации по НДС по налоговой ставке 0 процентов и документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ, налоговым органом вынесено мотивированное заключение и решение, которыми налогоплательщику частично отказано в возмещении налога.

Отказ в возмещении налога налоговый орган мотивировал тем, что в представленных налогоплательщиком для проверки счетах-фактурах отсутствуют указания на номер платежно-расчетного документа.

Не согласившись с решением налогового органа, налогоплательщик обжаловал его в арбитражный суд.

Позиция суда

Удовлетворяя требования налогоплательщика, суд признал решение налогового органа недействительным в части отказа в возмещении налога.

Согласно п. 1 ст. 172 Налогового кодекса РФ налоговые вычеты производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), и документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога.

В п. 5 и 6 ст. 169 Налогового кодекса РФ приведен перечень обязательных реквизитов, которые должны быть указаны в счете-фактуре.

Счета-фактуры, составленные и выставленные с нарушением порядка, установленного п. 5 и 6 ст. 169 Налогового кодекса РФ, не могут являться основанием для принятия предъявленных покупателю продавцом сумм налога к вычету или возмещению.

В ходе проверки налогоплательщик представил в налоговый орган спорные счета-фактуры, где отсутствовало указание на номер платежно-расчетного документа, по которому производилась предоплата. Исправленные счета-фактуры, полученные от поставщика, налогоплательщик представил в налоговый орган после вынесения им решения.

Налоговый орган указывает, что при рассмотрении требования о признании недействительным ненормативного акта налогового органа суд должен проверять обоснованность этого решения на момент его принятия.

Вместе с тем законодательство о налогах и сборах не исключает право налогоплательщика и его поставщика на внесение исправлений в счета-фактуры, составленные с нарушением установленного порядка. Поскольку счет-фактура является одним из доказательств по налоговому спору, то при оценке счетов-фактур подлежит применению ст. 68 АПК РФ, устанавливающая, что обстоятельства дела, которые согласно закону должны быть подтверждены определенными доказательствами, не могут подтверждаться в арбитражном суде иными доказательствами.

В п. 29 Постановления Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса РФ» указано, что суд обязан принять и оценить документы и иные доказательства, представленные налогоплательщиком в обоснование своих возражений по акту выездной налоговой проверки, независимо от того, представлялись ли эти документы налогоплательщиком налоговому органу.

spori.indd 33 28.08.2007 18:24:45

Суд исследовал и оценил представленные налогоплательщиком спорные счета-фактуры и признал их надлежащим доказательством для применения налогоплательщиком налоговых вычетов.

1.9. Отсутствие или неправильное заполнение реквизитов счетов-фактур

Требования к оформлению счетов-фактур изложены в п. 5 и 6 ст. 169 Налогового кодекса РФ, а также в приложении № 1 к Правилам ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 № 914.

Согласно требования Постановления № 914 в строке 3 счета-фактуры указывается полное или сокращенное наименование грузоотправителя в соответствии с учредительными документами. Если продавец и грузоотправитель одно и то же лицо, то в этой строке пишется «он же». Если продавец и грузоотправитель не являются одним и тем же лицом, то указывается почтовый адрес грузоотправителя.

Аналогичное мнение высказал МНС России в письме от 05.07.2004 № 03-1-08/1485/18, в котором говорится «что в соответствии с Правилами ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденными Постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 № 914 (далее — Правила), если продавец и грузоотправитель одно и то же лицо, то в строке 3 счета-фактуры пишется «он же».

При заполнении счетов-фактур структурными подразделениями, в строке 3 «Грузоотправитель и его адрес» указывается — наименование и почтовый адрес структурного подразделения.

При реализации работ или услуг строка «Грузоотправитель» не заполняется. В Письме Минфина России от 24.04.2006 № 03-04-09/0 сказано следующее: «Согласно подп. 3 п. 5 указанной ст. Налогового кодекса РФ в реквизиты счетов-фактур включены наименование и адрес грузоотправителя и грузополучателя. В связи с тем, что в случае оказания услуг, данные понятия отсутствуют, при оказании услуг в выставляемых счетах-фактурах в строках 3 «Грузоотправитель в соответствии с учредительными документами и его почтовый адрес» и 4 «Грузополучатель в соответствии с учредительными документами и его почтовый адрес» должны проставляться прочерки.

В то же время проставление в счетах-фактурах в указанных случаях тех же данных, что и в строках «Продавец» и «Покупатель», по нашему мнению, не является причиной для отказа в вычете сумм налога на добавленную стоимость, указанных в таких счетах-фактурах». Суды в этом случае также встают на сторону налогоплательщика.

Арбитражная практика

Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 05.07.2006 № А38-7985-4/721-2005.

Вывод суда

Если некоторые из строк и граф счета-фактуры не могут быть заполнены из-за отсутствия необходимой информации, такой счет-фактура может являться основанием для вычета НДС.

Суть дела

Налоговый орган счел, что налогоплательщик неправомерно применил вычет по налогу на добавленную стоимость по счетам-фактурам, оформленным с нарушением п. 5 ст. 169 Налогового кодекса РФ, что выразилось в указании поставщика в качестве грузоотправителя при отсутствии транспортировки груза.

Налогоплательщик обратился в арбитражный суд с требованием о признании недействительным решения налогового органа в части отказа в возмещении налога на добавленную стоимость, полагая, что с учетом специфики сложившихся хозяйственных связей, а также в отсутствие конкретного ответа на поставленный налогоплательщиком в письменной форме вопрос о заполнении в счете-фактуре графы «Грузоотправитель» отказ в возмещении налога на добавленную стоимость по единственному основанию — в связи с неправильным указанием грузоотправителя — не может быть признан законным.

В результате сложившихся хозяйственных связей поставщик закупает нефть у субпоставщиков. Транспортировка нефти осуществляется непосредственно в резервуары налогоплательщика для переработки по договору с поставщиком на выполнение подрядных работ по переработке нефти. Приобретение

spori.indd 34 28.08.2007 18:24:50

налогоплательщиком у поставщика готовых нефтепродуктов с последующей их поставкой на экспорт осуществляется без перемещения продукции, поскольку она находится в хранилищах налогоплательщика.

Позиция суда

Арбитражный суд установил и налоговый орган не отрицает реальность приобретения, оплаты и оприходования налогоплательщиком товаров, а также уплату поставщику налога на добавленную стоимость.

Согласно п. 2 ст. 169 Налогового кодекса РФ счет-фактура, содержащий недостоверные сведения, не может являться основанием для применения налогового вычета.

Вместе с тем Конституционный Суд РФ в Определении от 15.02.2005 № 93-О указал, что в силу п. 2 ст. 169 Налогового кодекса РФ в случае, если выставленный налогоплательщику счет-фактура не содержит четкие и однозначные сведения, предусмотренные в п. 5 и 6 ст. 169 Налогового кодекса РФ, в частности данные о налогоплательщике, его поставщике и приобретенных товарах (выполненных работах, оказанных услугах), такой счет-фактура не может являться основанием для принятия налогоплательщиками к вычету или возмещению сумм налога на добавленную стоимость, начисленных поставщиками.

Таким образом, заполнение в счете-фактуре реквизитов, предусмотренных в п. 5 и 6 ст. 169 Налогового кодекса РФ, направлено на создание условий, позволяющих оценить правомерность налогового вычета и пресечь ситуации, связанные с необоснованным возмещением (зачетом или возвратом) сумм налога из бюджета.

Как видно из материалов дела и не оспаривается налоговым органом, счета-фактуры содержат четкие и однозначные сведения о налогоплательщике, его поставщике и приобретенном товаре, позволяющие достоверно определить контрагентов по сделке (ее субъекты), их адреса, объекты сделки, количество поставляемого товара, его цену, а также сумму начисленного налога, уплаченную налогоплательщиком и принимаемую им далее к вычету.

Одновременно с этим из письма МНС России от 21.05.2001 № ВГ-6-03/404 «О применении счетов-фактур при расчетах по налогу на добавленную стоимость» следует, что в ряде случаев некоторые из строк и граф счета-фактуры не могут быть заполнены из-за отсутствия необходимой информации.

На письменный запрос налогоплательщика о заполнении графы 3 в счете-фактуре при отсутствии физического перемещения товара налоговый орган не смог дать ответ, должна ли быть сделана запись в графе 3 счета-фактуры и какого содержания при отсутствии перемещения товара от поставщика.

В абзаце 3 ст. 88 Налогового кодекса РФ установлено, что налоговый орган в случае обнаружения каких-либо ошибок в заполнении документов, представленных налогоплательщиком для камеральной проверки, или противоречий между сведениями, содержащимися в этих документах, должен сообщить об этом налогоплательщику с требованием внести соответствующие исправления в установленный срок.

Из материалов дела усматривается, что налоговый орган, выявив недочеты в оформлении счетов-фактур поставщиком товаров, не сообщил об этом налогоплательщику и не предложил ему устранить эти недостатки.

Исходя из реально совершенных налогоплательщиком и обусловленных целями делового характера хозяйственных операций, их отражения в бухгалтерском учете, что подтверждается материалами дела и не отрицается налоговым органом, арбитражный суд сделал вывод о том, что недостатки в оформлении счетов-фактур, выразившиеся в указании поставщика в качестве грузоотправителя, не опровергают в рассматриваемом случае факта поставки (продажи) нефтепродуктов, уплаты налога поставщику и не препятствуют осуществлению налогового контроля.

С учетом изложенного, исходя из презумпции добросовестности налогоплательщика, суд признал недействительным решение налогового органа в части отказа в возмещении налога на добавленную стоимость, а также обязал налоговый орган возместить данную сумму налога.

Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 27.03.2006 по делу № А82-8319/2003-14

Вывод суда

Неуказание в счетах-фактурах отдельных реквизитов, не оказавших влияния на полноту и достоверность содержащейся в них информации о совершенных налогоплательщиком хозяйственных операциях и их участниках, не является основанием для отказа в вычете по НДС.

Суть дела

Налогоплательщик представил в налоговый орган налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость по ставке ноль

spori.indd 35 28.08.2007 18:24:54

процентов за апрель 2003 г., в которой заявил к возмещению из бюджета налог на добавленную стоимость в связи с осуществлением экспортных операций, и предусмотренный ст. 165 Налогового кодекса РФ пакет документов.

В ходе камеральной проверки указанной декларации налоговый орган установил в том числе факты необоснованного предъявления к вычету налога на добавленную стоимость, уплаченного поставщикам товаров, которые использованы в процессе производства экспортной продукции, поскольку в нарушение п. 2 ст. 169 Налогового кодекса РФ счета-фактуры не содержали предусмотренных п. 5 и 6 ст. 169 Налогового кодекса РФ сведений. В частности, в счете-фактуре от 24.05.2002 отсутствовал номер платежно-расчетного документа при наличии в договоре условия о предварительной оплате товаров; в счете-фактуре от 31.07.2002 — наименование грузополучателя и адрес, ИНН и адрес покупателя; в счете-фактуре от 27.05.2002 — адрес и ИНН покупателя.

Рассмотрев материалы проверки, руководитель налогового органа принял решение об отказе налогоплательщику в возмещении из бюджета налога на добавленную стоимость.

Налогоплательщик не согласился с данным решением и обжаловал этот ненормативный акт налогового органа в арбитражный суд.

Позиция суда

Согласно п. 2 ст. 171 Налогового кодекса РФ вычетам подлежат суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг).

Налоговые вычеты, предусмотренные ст. 171 Налогового кодекса РФ, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), и при наличии соответствующих первичных документов. Пунктом 3 ст. 172 Налогового кодекса РФ закреплено, что вычеты сумм налога, предусмотренных в ст. 171 Налогового кодекса РФ в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), указанных в п. 1 ст. 164 Налогового кодекса РФ (т. е. при экспорте продукции), производятся только в случае представления в налоговые органы соответствующих документов, перечисленных в ст. 165 Налогового кодекса РФ.

Таким образом, для применения вычетов по налогу на добавленную стоимость налогоплательщик обязан доказать правомерность своих требований. При этом документы, представленные налогоплательщиком, должны отвечать установленным требованиям и содержать достоверные сведения об обстоятельствах, с которыми законодательство связывает правовые последствия.

В соответствии с п. 1 ст. 9 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» все хозяйственные операции, проводимые организацией, подтверждаются первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Данные первичных документов, составляемых при совершении хозяйственной операции, должны соответствовать фактическим обстоятельствам, а счета-фактуры — отражать конкретные факты хозяйственной деятельности, подтверждаемые такими документами. Требования к порядку составления счетов-фактур относятся не только к полноте заполнения всех реквизитов, но и к достоверности содержащихся в них сведений.

Порядок возмещения сумм налога на добавленную стоимость установлен ст. 176 Налогового кодекса РФ, предусматривающей проведение налоговым органом камеральной проверки, в том числе и обоснованности налоговых вычетов. В рамках этой проверки на основании ст. 88, 93 Налогового кодекса РФ налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения, объяснения и документы.

Налоговый орган не оспаривает обоснованность применения налогоплательщиком налоговой ставки ноль процентов по экспортным операциям за апрель 2003 г., однако считает неправомерным заявление налоговых вычетов в связи с приобретением товаров, использованных при производстве экспортной продукции.

В счетах-фактурах действительно отсутствуют сведения об адресе и ИНН покупателя, а также наименовании грузополучателя (того же покупателя), однако в этих же счетах-фактурах покупателем была указана организация, оплатившая стоимость приобретенных товаров с учетом НДС и принявшая их на учет.

Неуказание в счетах-фактурах отдельных реквизитов не оказало влияния на полноту и достоверность содержащейся в них информации о совершенных налогоплательщиком хозяйственных операциях и их участниках.

Согласно п. 2 Постановления Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. №

spori.indd 36 28.08.2007 18:24:59

914 покупатели ведут учет счетов-фактур по мере их поступления от продавцов, а продавцы ведут учет счетов-фактур, выставленных покупателям, в хронологическом порядке.

Не допускается применение составных номеров счета-фактуры, включающих буквенную часть или несколько цифровых частей, таких как 202/1, или 202-а. Отказ налоговых органов в вычете НДС по такому счету-фактуре обеспечен. Но мнение арбитражных судов по данному вопросу расходится с мнением чиновников.

Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 20.01.2006 № А29-1642/2005А.

Суть дела

Налоговый орган провел выездную налоговую проверку налогоплательщика по вопросам правильности исчисления, удержания, уплаты и перечисления налога на добавленную стоимость и установил, в частности, неуплату названного налога вследствие необоснованного предъявления к вычету данной суммы налога по счету-фактуре, в котором в нарушение требований п. 5 ст. 169 Налогового кодекса РФ не проставлен порядковый номер.

Руководителем налогового органа принято решение в том числе о привлечении налогоплательщика к ответственности за неуплату налога на добавленную стоимость по п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ и предложено в срок, установленный в требовании, уплатить данные суммы налога, налоговой санкции, а также пеней.

Налогоплательщик обжаловал данное решение налогового органа в арбитражный суд.

Позиция суда

Согласно п. 1 ст. 171 Налогового кодекса РФ налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии со ст. 166 Налогового кодекса РФ, на установленные настоящей статьей налоговые вычеты.

В силу п. 2 названной ст. вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг) на территории РФ в отношении товаров (работ, услуг), приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с главой 21 Налогового кодекса РФ, и для перепродажи.

На основании п. 1 ст. 172 Налогового кодекса РФ налоговые вычеты, предусмотренные ст. 171 Налогового кодекса РФ, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога.

Вычетам подлежат, если иное не установлено данной статьей, только суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг), после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг) с учетом особенностей, предусмотренных этой статьей, и при наличии соответствующих первичных документов.

Из указанных норм следует, что необходимыми условиями для применения налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость в отношении товаров (работ, услуг), приобретенных на территории РФ, являются: приобретение товаров (работ, услуг) с целью перепродажи либо в производственных целях; наличие счета-фактуры и иных первичных документов, подтверждающих оприходование приобретенных товаров (работ, услуг), а также уплату предъявляемой к вычету суммы налога. При этом наличие у налогоплательщика товаросопроводительных документов в приведенных нормах права не названо в качестве необходимого условия для применения налогового вычета.

Арбитражный суд установил, что счет-фактура содержит все необходимые реквизиты, предусмотренные в п. 5 и 6 ст. 169 Налогового кодекса РФ, а отсутствие на данном документе порядкового номера обусловлено нахождением данной организации на стадии конкурсного производства в связи с признанием данной организации банкротом.

Одновременно с этим суд на основании всестороннего, объективного и полного исследования представленных в материалы дела счетов-фактур, накладных, товарных накладных, договоров, книги покупок установил, что налогоплательщик подтвердил наличие между ним и поставщиками реальных хозяйственных операций по приобретению комбайна «Нива» и пиловочника, а также оприходование этого товара.

Налоговый орган не отрицает факт уплаты налогоплательщиком названным поставщикам искомой суммы налога.

С учетом изложенного у налогового органа отсутствовали законные основания для признания необоснованным предъявления налогоплательщиком к вычету налога на добавленную стоимость.

spori.indd 37 28.08.2007 18:25:03

Как видно из рассмотренных дел, неуказание в счете-фактуре некоторых предусмотренных п. 5 ст. 169 Налогового кодекса РФ реквизитов в связи с отсутствием необходимой информации не является, по мнению арбитражных судов, основанием для отказа в вычете по НДС.

Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 11.01.2006 № А19-16386/05-20-Ф02-6752/05-С1

Вывод суда

Указание в счете-фактуре номера платежно-расчетного документа, оплата по которому произведена после выставления счета-фактуры, не является нарушением требований подп. 4 п. 5 ст. 169 НК РФ и не может служить основанием для отказа налогоплательщику в праве на вычет НДС.

Суть дела

По результатам камеральной проверки представленной налогоплательщиком декларации по налогу на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов налоговым органом вынесено решение, которым налогоплательщику отказано в возмещении налога на добавленную стоимость.

По мнению налогового органа, налогоплательщик неправомерно предъявил к вычету налог на добавленную стоимость, поскольку счета-фактуры, выставленные поставщиками, не соответствуют требованиям ст. 169 Налогового кодекса РФ — в графе «К платежно-расчетному документу» указаны реквизиты платежных документов, даты которых свидетельствуют о последующей оплате. Кроме того, налоговый орган посчитал, что данная графа заполнена вручную после выставления счетов-фактур, без соблюдения обязательных требований к внесению исправлений в счета-фактуры.

Позиция суда

Решение налогового органа в части отказа в возмещении налога на добавленную стоимость признано судом недействительным.

Согласно ст. 171 Налогового кодекса РФ к налоговым вычетам, уменьшающим общую сумму налога, относятся суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров на территории РФ для осуществления операций, признаваемых объектом налогообложения, либо приобретаемых для перепродажи.

В соответствии с п. 1 ст. 172 Налогового кодекса РФ вычеты по налогу на добавленную стоимость производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров, документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога, либо на основании иных документов в случаях, предусмотренных п. 3, 6-8 ст. 171 Налогового кодекса РФ.

Вычетам подлежат, если иное не установлено настоящей статьей, только суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров либо фактически уплаченные им при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, после принятия на учет указанных товаров с учетом особенностей, предусмотренных настоящей статьей, и при наличии соответствующих первичных документов.

Согласно п. 1 ст. 169 Налогового кодекса РФ счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия предъявленных сумм налога к вычету или возмещению в порядке, предусмотренном настоящей главой.

Пункты 5 и 6 ст. 169 Налогового кодекса РФ устанавливают требования к заполнению и составлению счетов-фактур. Подпунктом 4 п. 5 Налогового кодекса РФ установлено, что при получении авансовых или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) в счете-фактуре должен быть указан номер платежно-расчетного документа.

Указание номера платежно-расчетного документа, оплата по которому произведена после выставления счета-фактуры, не лишает налогоплательщика права на вычет и не может служить единственным основанием для отказа в возмещении налога на добавленную стоимость.

При этом порядок внесения исправлений в счета-фактуры установлен п. 29 Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 № 914, в соответствии с которым допускается внесение исправлений в счета-фактуры, которые должны быть заверены подписью руководителя и печатью продавца с указанием даты внесения исправления.

Однако заполнение и выставление покупателю счета-фактуры предшествовало перечислению денег и получению товара, что исключает необходимость заполнения графы «К платежно-расчетному документу». Следовательно, ссылка налогового орга-

spori.indd 38 28.08.2007 18:25:07

на на ненадлежащее внесение исправлений в счета-фактуры, выставленные поставщиками, в графу «К платежно-расчетному документу» в данном случае, по мнению суда, не имеет правового значения.

Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 13.02.2006 № Ф04-233/2006(19490-А03-31).

Вывод суда

Отсутствие в счете-фактуре номера платежно-расчетного документа не является нарушением порядка, предусмотренного подп. 4 п. 5 ст. 169 Налогового кодекса РФ, и не может служить основанием для отказа в применении вычета НДС в том случае, когда отгрузка и оплата произведены в рамках одного налогового периода

Суть дела

По результатам проведенной выездной налоговой проверки налогоплательщика по вопросам соблюдения налогового законодательства налоговым органом вынесено решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренного п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ, налогоплательщику доначислен налог на добавленную стоимость и пени.

В ходе проверки налоговым органом установлено завышение сумм НДС, подлежащих вычету, поскольку счета-фактуры, составленные и выставленные с нарушением порядка, установленного п. 5 и 6 ст. 169 Налогового кодекса РФ, не могут являться основанием для принятия предъявленных покупателю продавцом сумм налога к вычету или возмещению.

Налогоплательщик, считая решение налогового органа незаконным и необоснованным, обратился в арбитражный суд.

Позиция суда

В силу п. 1 ст. 172 Налогового кодекса РФ налоговые вычеты, предусмотренные ст. 171 Налогового кодекса РФ, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога.

Согласно п. 1, 2 ст. 169 Налогового кодекса РФ счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия предъявленных сумм налога к вычету или возмещению в порядке, предусмотренном главой 21 Налогового кодекса РФ. Счета-фактуры, составленные и выставленные с нарушением порядка, установленного п. 5 и 6 этой статьи, не могут являться основанием для принятия предъявленных покупателю продавцом сумм налога к вычету или возмещению.

Довод налогового органа о том, что представленные налогоплательщиком счета-фактуры не могут служить основанием для получения налогового вычета, поскольку составлены с нарушением требований подп. 4 п. 5 ст. 169 Налогового кодекса РФ, судом отклонены.

В счете-фактуре должен быть указан номер платежно-расчетного документа в случае получения авансовых или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг). Налоговый орган по представленным счетам-фактурам и расчетным документам, исходя из даты выписки счета-фактуры и даты ее оплаты, определяет платежи как авансовые и отсутствие в счете-фактуре номера расчетно-платежного документа расценивает как нарушение требований ст. 169 Налогового кодекса РФ.

Согласно п. 2 ст. 153 Налогового кодекса РФ при определении налоговой базы выручка от реализации товаров определяется исходя из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате указанных товаров, при этом ст. 162 Налогового кодекса РФ предусматривает увеличение налоговой базы на суммы авансовых или иных платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров.

Применительно к НДС, согласно ст. 163 Налогового кодекса РФ налоговым периодом является месяц, следовательно, налоговая база по данному налогу должна определяться в конце каждого календарного месяца.

Следовательно, для целей исчисления НДС авансовыми и иными платежами, полученными в счет предстоящей поставки товаров, будут являться денежные средства, полученные налогоплательщиком от покупателей товаров в налоговые периоды, предшествующие периоду, в котором осуществляется реализация соответствующих товаров.

Исследованные судом подлинные счета-фактуры и платежные документы свидетельствуют о полном соответствии счетов-фактур требованиям ст. 169 Налогового кодекса РФ. Оплата по данным счетам-фактурам произведена в полном объеме, включая суммы НДС, что также нашло подтверждение в материалах дела.

spori.indd 39 28.08.2007 18:25:11

Отгрузка и оплата произведены в рамках одного налогового периода — квартала, что исключает необходимость заполнения графы, предусмотренной подп. 4 п. 5 ст. 169 Налогового кодекса РФ.

Доказательств, свидетельствующих о нереальности операций по приобретению товаров, налоговым органом не представлено, при этом у налогоплательщика отсутствует задолженность перед бюджетом.

Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 24.01.2006 № А19-11922/05-40-Ф02-7075/05-С1

Вывод суда

Указание в счете-фактуре юридического, а не почтового адреса грузополучателя не влечет отказ в применении налоговых вычетов по НДС.

Суть дела

Налогоплательщик оспорил в арбитражном суде решение, принятое налоговым органом по результатам камеральной налоговой проверки декларации по налогу на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов. Данным решением налогоплательщику отказано в возмещении налога на добавленную стоимость.

Основанием отказа в вычетах налоговый орган указал несоответствие счета-фактуры, выставленного поставщиком, требованиям ст. 169 Налогового кодекса РФ, поскольку указанный в них адрес грузополучателя является юридическим, а не почтовым адресом налогоплательщика.

Позиция суда

В соответствии с п. 1 ст. 172 Налогового кодекса РФ вычеты по налогу на добавленную стоимость производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога, либо на основании иных документов в случаях, предусмотренных п. 3, 6-8 ст. 171 Налогового кодекса РФ.

Вычетам подлежат, если иное не установлено настоящей статьей, только суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг) либо фактически уплаченные им при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг) с учетом особенностей, предусмотренных настоящей статьей, и при наличии соответствующих первичных документов.

Согласно п. 1, 2 ст. 169 Налогового кодекса РФ счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия предъявленных сумм налога к вычету или возмещению в порядке, предусмотренном настоящей главой. Счета-фактуры, составленные и выставленные с нарушением порядка, установленного пунктами 5 и 6 настоящей статьи, не могут являться основанием для принятия предъявленных покупателю продавцом сумм налога к вычету или возмещению.

Подпунктом 3 п. 5 ст. 169 Налогового кодекса РФ установлено, что в счете-фактуре должны быть указаны наименование и адреса грузоотправителя и грузополучателя.

В соответствии с приложением № 1 к Правилам ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 № 914, в строке 4 счета-фактуры указываются полное или сокращенное наименование грузополучателя в соответствии с учредительными документами и его почтовый адрес.

Пунктом 2 Правил оказания услуг почтовой связи, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 26.09.2000 № 725, почтовый адрес означает местонахождение пользователя с указанием почтового индекса соответствующего объекта почтовой связи.

На основании п. 1 ст. 11 Налогового кодекса РФ институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства РФ, используемые в НК РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено НК РФ.

Согласно частям 2 и 3 ст. 54 Гражданского кодекса РФ место нахождения юридического лица определяется местом его государственной регистрации. Государственная регистрация юридического лица осуществляется по месту нахождения его постоянно действующего исполнительного органа, а в случае отсутствия постоянно действующего исполнительного органа — иного органа или лица, имеющих право действовать от имени юридического лица без доверенности. Место нахождения юридического лица указывается в его учредительных документах.

Арбитражным судом установлено, что указанный в спорных счетах-фактурах адрес

spori.indd 40 28.08.2007 18:25:14

грузополучателя соответствует юридическому адресу налогоплательщика, что подтверждается представленными в материалы дела копией устава филиала налогоплательщика, а также свидетельством об аккредитации и внесении в Государственный реестр филиалов иностранных юридических лиц, аккредитованных на территории РФ.

Таким образом, судом сделан вывод о соответствии представленных счетов-фактур требованиям ст. 169 Налогового кодекса РФ.

1.10. Отсутствие реализации в отчетном периоде.

На практике бывают различные ситуации, когда предприятиям приходится производить расходы, не получая доходов. В таких случаях расходы учитывают, как обычно в том отчетном периоде, когда они произошли. Надо сказать, что недоразумения по поводу возмещения НДС при отсутствии реализации у налогоплательщика в данном периоде происходят довольно часто.

Пунктом 1 ст. 176 Налогового кодекса РФ установлено, что, если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превышает общую сумму налога, исчисленную по операциям, признаваемым объектом налогообложения, полученная разница подлежит возмещению (зачету, возврату) налогоплательщику.

Но Минфин в Письме от 8 февраля 2005 г. № 03-04-11/23 указал, «что в соответствии с п. 1 ст. 171 Налогового кодекса РФ налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога на добавленную стоимость, исчисленную в соответствии со ст. 166 Кодекса, на налоговые вычеты, установленные ст. 171 Налогового кодекса РФ.

На основании п. 1 ст. 166 Налогового кодекса РФ сумма налога на добавленную стоимость при определении налоговой базы в соответствии со ст. 154-159 и 162 Налогового кодекса РФ исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Таким образом, в случае, если налогоплательщик в налоговом периоде налоговую базу по налогу на добавленную стоимость не исчисляет, то принимать к вычету суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные поставщикам товаров (работ, услуг), оснований не имеется. В связи с этим указанные налоговые вычеты производятся не ранее того отчетного периода, в котором возникает налоговая база по налогу на добавленную стоимость.

Что касается регистрации счетов-фактур по указанным товарам (работам, услугам) в книге покупок, то в соответствии с Приложением № 2 к Правилам ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. № 914, при составлении налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость за каждый налоговый период (месяц, квартал) используются итоги книг покупок, в том числе по суммам налога на добавленную стоимость, предъявляемым к вычету.

Учитывая изложенное, счета-фактуры, выставленные организации и оплаченные, регистрируются в книге покупок в том налоговом периоде, когда организацией осуществляются операции по реализации товаров (работ, услуг), т. е. возникает налоговая база по налогу на добавленную стоимость».

Сложившаяся арбитражная практика поддерживает позицию налогоплательщиков. Судьи не раз заявляли, что ссылка налоговиков «на отсутствие реализации в спорном налоговом периоде не может служить основанием для отказа в применении налоговых вычетов, поскольку наличие реализации в том же периоде, в котором заявлены налоговые вычеты, не является обязательным условием для возмещения НДС».

Постановление ФАС Уральского округа от 24.10.2006 № Ф09-9487/06-С2

Вывод суда

Отсутствие в налоговом периоде операций по реализации не означает, что налогоплательщик вправе перенести вычет по НДС на более поздние периоды

Налоговая инспекция отказала налогоплательщику в применении налогового вычета по НДС, заявленного в декларации за октябрь. По ее мнению, право на этот вычет могло быть реализовано организацией только в периоде его возникновения, т. е. в сентябре. Налоговый орган доначислил организации сумму налога, начислил пени и привлек ее к ответственности за неуплату налога. Налогоплательщик же пояснял, что не воспользовался правом на вычет в сентябре потому, что в этом периоде у него отсутствовали операции, признаваемые объектом налогообложения.

spori.indd 41 28.08.2007 18:25:21

Принимая решение, суд указал следующее. Отражение в декларации за определенный налоговый период сумм налоговых вычетов, относящихся к иным налоговым периодам, противоречит положениям п. 1 ст. 172 и п. 2 ст. 173 Налогового кодекса РФ. Доводы о том, что применение спорного вычета в октябре не повлекло за собой недоплаты налога в бюджет в связи с возникновением предполагаемой переплаты, не принимаются по следующим причинам. Суд указал, что «на момент представления декларации за октябрь факт возникновения задолженности бюджета перед налогоплательщиком по итогам сентября еще не состоялся».

Перерасчет налоговых обязательств за сентябрь в установленном порядке, т. е. путем представления уточненной декларации, налогоплательщик не совершил, поэтому решение налогового органа о начислении организации НДС и соответствующих пеней является правомерным. Вместе с тем суд установил, что налогоплательщик выполнял разъяснения Минфина России, согласно которым налоговые органы не принимают к вычету «входной» НДС, если в текущем периоде нет операций по реализации. По этой причине его привлечение к ответственности необоснованно (подп. 3 п. 1 ст. 111 Налогового кодекса РФ).

Постановление Президиума ВАС РФ от 6 марта 2007 г. № 13661/06

Выводы суда

В случае, если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превышает общую сумму налога, исчисленную по операциям, признаваемым объектами налогообложения исходя из подп. 1-3 п. 1 ст. 146 Налогового кодекса РФ, полученная разница подлежит возмещению (зачету, возврату) налогоплательщику на основании положений ст. 176 Налогового кодекса РФ.

В соответствии с п. 2 ст. 176 Налогового кодекса РФ возмещение производится не позднее чем через три месяца, считая со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации.

Суть дела

Общество с ограниченной ответственностью «Обь-Лена» почтовым отправлением от 20.04.2005 направило Инспекцию Федеральной налоговой службы по Центральному району города Новосибирска налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов за I квартал 2005 г. и документы в соответствии с требованиями п. 1 ст. 165 Налогового кодекса РФ. Факт отправки указанных документов подтверждается квитанцией об отправке ценного письма и описью вложенных документов с отметкой почтового отделения.

Заявлением от 09.06.2005 № 5 общество просило инспекцию возвратить на его расчетный счет 149 993 руб. налоговых вычетов.

На обращение общества от 15.07.2005 с просьбой дать ответ о результатах рассмотрения его заявления о возврате налоговых вычетов инспекция письмом от 22.06.2005 № 1160 отказала в возврате переплаты, обосновав это непредставлением обществом декларации по налогу на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов за I квартал 2005 г. и отсутствием переплаты.

Не согласившись с решением налогового органа, общество обратилось в Арбитражный суд Новосибирской области с заявлением о признании незаконным бездействия инспекции, выразившегося в невозврате на расчетный счет общества 149 993 руб. налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость, и обязании ее устранить допущенные нарушения его прав и законных интересов.

Впоследствии общество уточнило заявленные требования: просило признать незаконными действия инспекции, выразившиеся в отказе возвратить 149 993 руб. налоговых вычетов (письмо инспекции от 22.06.2005 № 1160), и обязать ее устранить допущенные нарушения прав и законных интересов общества путем возврата на его расчетный счет указанной суммы.

Решением суда первой инстанции от 26.02.2006 обществу в удовлетворении требований отказано.

Суд апелляционной инстанции постановлением от 02.05.2006 решение суда первой инстанции отменил, заявленные требования удовлетворил.

Федеральный арбитражный суд Западно-Сибирского округа постановлением от 04.09.2006 отменил постановление суда апелляционной инстанции и оставил в силе решение суда первой инстанции.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд РФ, о пересмотре в порядке надзора постановления суда кассационной инстанции общество просит отменить его, ссылаясь на неправильное применение судом норм процессуального права и нарушение единообразия в толковании и применении норм права.

spori.indd 42 28.08.2007 18:25:29

Позиция суда первой инстанции

Суд поддержал доводы инспекции о том, что суд не должен выполнять несвойственные ему функции по исследованию первичных документов, которые инспекцией не рассматривались.

Кроме того, суд указал: без анализа первичных документов, а также документов, подтверждающих право общества на налоговый вычет, инспекция не вправе была принять решение о возмещении сумм налога из бюджета.

Позиция суда апелляционной инстанции:

Суд апелляционной инстанции удовлетворил требования общества. Признавая неправомерными действия инспекции, выразившиеся в отказе возвратить сумму налоговых вычетов, суд апелляционной инстанции счел обоснованным требование общества об обязании инспекции возвратить ему данную сумму.

Суд апелляционной инстанции также сослался на абзац пятый п. 4 ст. 176 Налогового кодекса РФ, согласно которому в случае, если налоговым органом в течение установленного срока не вынесено решения об отказе и (или) указанное заключение не представлено налогоплательщику, налоговый орган обязан принять решение о возмещении на сумму, по которой не вынесено решение об отказе.

Позиция суда кассационной инстанции:

Суд кассационной инстанции отменил постановление суда апелляционной инстанции и поддержал выводы суда первой инстанции отметив, что общество не лишено возможности повторно представить в инспекцию документы в порядке и сроки, установленные налоговым законодательством.

Позиция Президиума ВАС РФ

Согласно статье 171 Налогового кодекса РФ налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога на добавленную стоимость, исчисленную в соответствии со ст. 166 Налогового кодекса РФ, на установленные ст. 171 налоговые вычеты.

Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), а также имущественных прав на территории РФ либо уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров на таможенную территорию РФ в таможенных режимах выпуска для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки внетаможенной территории либо при ввозе товаров, перемещаемых через таможенную границу РФ без таможенного контроля и таможенного оформления, в отношении товаров (работ, услуг), а также имущественных прав, приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в силу главы 21 Налогового кодекса РФ, за исключением товаров, предусмотренных п. 2 ст. 170 Налогового кодекса РФ, и товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи.

В случае, если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превышает общую сумму налога, исчисленную по операциям, признаваемым объектами налогообложения исходя из подп. 1-3 п. 1 ст. 146 Налогового кодекса РФ, полученная разница подлежит возмещению (зачету, возврату) налогоплательщику на основании положений ст. 176 Налогового кодекса РФ.

В соответствии с п. 2 ст. 176 Налогового кодекса РФ возмещение производится не позднее чем через три месяца, считая со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации.

В пределах названного срока налоговый орган в течение двух месяцев производит проверку обоснованности сумм налога, заявленных к возмещению, и по окончании ее в течение семи дней принимает решение о возмещении путем зачета или возврата соответствующих сумм либо об отказе (полностью или частично) в возмещении.

Согласно ст. 88 Налогового кодекса РФ камеральная налоговая проверка проводится на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа.

Как следует из содержания приведенных положений Налогового кодекса РФ, налоговый орган не вправе принять решение об отказе в возмещении сумм налоговых вычетов без проведения проверки представленных налогоплательщиком документов.

В настоящем случае свой отказ в возврате 149 993 руб. налоговых вычетов инспекция мотивировала непредставлением обществом налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов за I квартал 2005 г. Однако инспекция факт получения указанной декла-

spori.indd 43 28.08.2007 18:25:39

рации не оспаривала, пояснив, что данная декларация не рассматривалась, поскольку, по ее мнению, была представлена в ненадлежащей форме. По этой же причине не проводилась проверка представленных обществом документов и не рассматривалось его заявление о возврате переплаты.

Довод инспекции о представлении обществом упомянутой декларации в ненадлежащей форме был отклонен судами трех инстанций со ссылкой на письмо Министерства финансов РФ от 20.04.2005 № 03-04-08/104 «О правомерности представления в налоговые органы налоговых деклараций по налогу на добавленную стоимость за март месяц и I квартал 2005 г. по формам, утвержденным приказом МНС России от 20.11.2003 № БГ-3-03/644 «Об утверждении форм деклараций по налогу на добавленную стоимость», исходя из которого представление соответствующих налоговых деклараций по ранее утвержденным формам правомерно.

Таким образом, как обоснованно сочли суды, у инспекции не имелось оснований для непринятия упомянутой декларации и она обязана была рассмотреть представленные обществом документы.

Между тем судами первой и кассационной инстанций не учтено следующее.

Согласно п. 3 части 5 ст. 201 Арбитражного процессуального кодекса РФ в резолютивной части решения по делу об оспаривании действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, должностных лиц должно содержаться указание на признание оспариваемых действий (бездействия) незаконными и обязанность соответствующих государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, должностных лиц совершить определенные действия, принять решения или иным образом устранить допущенные нарушения прав и законных интересов заявителя в установленный судом срок либо на отказ в удовлетворении требования заявителя полностью или в части.

Суды трех инстанций при рассмотрении настоящего дела фактически признали, что у инспекции не имелось законных оснований для непринятия к рассмотрению представленной обществом налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов за I квартал 2005 г. и прилагаемых к ней документов. При установлении этого факта суду первой инстанции следовало обязать инспекцию рассмотреть представленные обществом документы в порядке, установленном ст. 88 Кодекса, и принять решение по результатам их рассмотрения, тем самым обязав инспекцию устранить допущенное ею нарушение.

Названные суды также не приняли во внимание положения части 4 ст. 200 Арбитражного процессуального кодекса РФ, из содержания которого следует, что налогоплательщик вправе представить, а арбитражные суды обязаны исследовать документы, являющиеся основанием получения налогового вычета, независимо от того, были ли эти документы истребованы и исследованы налоговым органом при решении вопроса о предоставлении налогового вычета.

При этом данные суды не учли представления обществом по предложению суда первой инстанции (определения от 29.08.2005 и от 04.10.2005) в суд документов, подтверждающих его право на применение налоговой ставки 0 процентов. В нарушение требования суда первой инстанции (определение от 18.01.2006) дать оценку представленным документам инспекция не сделала этого. Она сочла, что эти документы не отвечают требованиям Арбитражного процессуального кодекса РФ, а также указала на то, что Налоговый кодекс РФ не предусматривает проведения камеральной налоговой проверки в ходе судебного разбирательства (пояснения инспекции от 07.02.2006 № НП-04-31).

Кроме того, суды первой и кассационной инстанций не приняли во внимание взаимосвязанные положения ст. 88, п. 1 и 2 ст. 171, п. 1 ст. 172 и ст. 176 Налогового кодекса РФ, из содержания которых следует, что налоговый орган не вправе отказать налогоплательщику в налоговом вычете, если соответствующая налоговая проверка им не была проведена.

Таким образом, суд апелляционной инстанции правомерно признал незаконными действия инспекции, выразившиеся в отказе обществу в налоговом вычете. При этом он учитывал, что в нарушение требований ст. 88 Кодекса инспекцией камеральная налоговая проверка представленной обществом декларации не проводилась, необходимые документы не истребовались, а отказ в возврате сумм налоговых вычетов, обоснованный лишь непредставлением налоговой декларации, признан судом первой инстанции неправомерным. Удовлетворяя заявленные требования, суд апелляционной инстанции исходил также из отсутствия возражений инспекции по существу представленных обществом документов и заявленной к вычету суммы, в

spori.indd 44 28.08.2007 18:25:46

том числе непредставления ею доказательств наличия у общества задолженности по налоговым платежам.

При названных обстоятельствах оспариваемый судебный акт нарушает единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм материального и процессуального права и в соответствии с п. 1 ст. 304 Арбитражного процессуального кодекса РФ подлежит отмене.

Постановление Президиума ВАС РФ от 20 марта 2007 г. № 16086/06

Вывод суда

При осуществлении операций по реализации товаров (работ, услуг) в таможенном режиме экспорта уплаченные поставщикам этих товаров (работ, услуг) суммы налога на добавленную стоимость, если они документально подтверждены, подлежат возмещению в пределах установленного законом срока вне зависимости от того, в каком налоговом периоде налогоплательщик-экспортер заявил о своем праве на такое возмещение.

Суть дела

Общество с ограниченной ответственностью «Энергокомплект» в августе 2005 г. представило в Инспекцию Федеральной налоговой службы № 33 по городу Москве налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов за июль 2005 г., а также документы, предусмотренные п. 2 раздела 2 Положения о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при перемещении товаров между Российской Федерацией и Республикой Беларусь, являющегося приложением к Соглашению между Правительством РФ и Правительством Республики Беларусь о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг от 15.09.2004 (ратифицировано Федеральным законом от 28.12.2004 № 181-ФЗ). В декларации общество указало налоговую базу в размере 419 960 руб. в связи с реализацией товара в таможенном режиме экспорта в Республику Беларусь.

В сентябре 2005 г. общество представило в инспекцию налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов за август 2005 г., отразив в ней 71 329 руб. налоговых вычетов по экспортной реализации товара в июле 2005 г.

В пояснительной записке от 13.09.2005 № 11/05 общество указало, что налоговые вычеты заявлены в декларации за август 2005 г., поскольку расчеты с поставщиками товаров, реализованных в таможенном режиме экспорта в июле, произведены в августе, сама же реализация товаров была отражена в отдельной налоговой декларации за июль 2005 г.

По требованию инспекции от 29.11.2005 № 16-Ж/30245 общество повторно представило документы, подтверждающие правомерность применения налоговой ставки 0 процентов по экспортной операции, осуществленной в июле 2005 г.

По результатам камеральной проверки налоговой декларации за август 2005 г. инспекцией вынесено решение от 19.12.2005 № 16/255 об отказе в возмещении 71 329 руб. налога на добавленную стоимость, поскольку общество, заявляя налоговый вычет, не отразило в этой декларации налоговую базу для исчисления налога (реализацию товара на экспорт).

Не согласившись с решением инспекции, общество обратилось в Арбитражный суд города Москвы с заявлением о признании его недействительным.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 24.05.2006 требование общества удовлетворено в связи с представлением в инспекцию всех необходимых документов, подтверждающих обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов и правомерность заявленного налогового вычета.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 21.08.2006 решение суда первой инстанции отменено, в удовлетворении требования обществу отказано.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 27.10.2006 постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

По мнению судов апелляционной и кассационной инстанций, отказ инспекции в признании правомерности применения обществом налогового вычета и возмещении налога на добавленную стоимость соответствует правилам главы 21 Налогового кодекса РФ и Соглашения, которые предусматривают возмещение налога только в том случае, если налоговым органом подтверждена правомерность применения налоговой ставки 0 процентов.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд РФ, о пересмотре постановлений судов апелляционной и кассационной инстанций в порядке надзора общество просит отменить эти судебные акты, ссылаясь на нарушение единообразия в толко-

spori.indd 45 28.08.2007 18:25:50

вании и применении арбитражными судами норм права.

Позиция суда

В силу ст. 7 Налогового кодекса РФ в случае, если международным договором РФ, содержащим положения, касающиеся налогообложения, установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные Кодексом и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами о налогах и сборах, применяются правила и нормы международных договоров РФ.

Исходя из упомянутого Соглашения (п. 1 Положения) при реализации товаров, вывезенных с территории государства одной Стороны на территорию государства другой Стороны, применяется нулевая ставка налога на добавленную стоимость при представлении в налоговые органы документов, определенных данным Положением. При этом право на налоговые вычеты налогоплательщик реализует в порядке, установленном национальными законодательствами этих государств, в отношении товаров, вывозимых с их территории в таможенном режиме экспорта.

Согласно п. 1 ст. 173 Налогового кодекса РФ сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая уплате в бюджет по операциям реализации товаров (работ, услуг), указанных в подп. 1-8 п. 1 ст. 164 Налогового кодекса РФ, определяется по итогам каждого налогового периода как уменьшенная на сумму налоговых вычетов, установленных п. 3 ст. 172 Налогового кодекса РФ, сумма налога, исчисляемая на основании п. 6 ст. 166 Налогового кодекса РФ.

При этом п. 2 ст. 173 Налогового кодекса РФ предусмотрена возможность возмещения налогоплательщику положительной разницы между суммой налоговых вычетов и суммой налога, исчисленной по правилам ст. 166 Налогового кодекса РФ, за исключением случаев, когда налоговая декларация подана налогоплательщиком по истечении трех лет после окончания соответствующего налогового периода. Условия и порядок возмещения налога на добавленную стоимость определены ст. 176 Налогового кодекса РФ.

Следовательно, при осуществлении операций по реализации товаров (работ, услуг) в таможенном режиме экспорта уплаченные поставщикам этих товаров (работ, услуг) суммы налога на добавленную стоимость, если они документально подтверждены, подлежат возмещению в пределах установленного законом срока вне зависимости от того, в каком налоговом периоде налогоплательщик-экспортер заявил о своем праве на такое возмещение.

Судом отмечено, что одним из условий возмещения налога на добавленную стоимость является исполнение налогоплательщиком обязанности представить в налоговый орган одновременно с налоговой декларацией пакет документов в обоснование применения налоговой ставки 0 процентов.

Общество это условие выполнило.

Как установлено судом первой инстанции, реализованный обществом на экспорт товар был приобретен у общества с ограниченной ответственностью «Спецавтострой» по договору купли-продажи от 01.02.2005 № 05/02/01-14 и оприходован на основании счета-фактуры от 31.05.2005 № 39 и товарной накладной от 31.05.2005 № 21.

В июле 2005 г. согласно договору от 26.10.2004 № 22кп-04 товар реализован обществом в таможенном режиме экспорта Гродненскому учебно-производственному унитарному предприятию «Фильтр» ОО «БелТИЗ» (Республика Беларусь).

Налоговый вычет в сумме 71 329 руб. не мог быть заявлен в налоговой декларации за июль 2005 г., так как расчеты с поставщиком еще не были произведены и сумма налога не уплачена. Основания для налогового вычета возникли только после оплаты товара обществом (платежное поручение от 16.08.2005 № 334). Указанная сумма отражена обществом в качестве налогового вычета в налоговой декларации за август 2005 г., что соответствует требованиям ст. 171 и 172 Налогового кодекса РФ.

Все необходимые документы в обоснование применения налоговой ставки 0 процентов и налогового вычета были представлены в инспекцию вместе с налоговыми декларациями за июль и август 2005 г.

В качестве единственного мотива отказа в возмещении налога на добавленную стоимость инспекция сослалась на неправильное заполнение обществом налоговой декларации (отсутствие сведений о налоговой базе).

В настоящем случае это обстоятельство не является правовым основанием для отказа обществу в реализации права на применение налогового вычета и, следовательно, возмещение налога.

В соответствии с п. 9 ст. 167 Налогового кодекса РФ моментом определения налоговой базы по реализации товаров (работ, услуг) в таможенном режиме экспорта является последний день месяца, в котором соб-

spori.indd 46 28.08.2007 18:25:53

ран полный пакет документов, предусмотренный ст. 165 Налогового кодекса РФ.

Общество необходимый пакет документов представило вместе с налоговой декларацией за июль 2005 г., указав в ней налоговую базу.

Таким образом, вывод суда первой инстанции о правомерности требования общества является обоснованным.

Суды апелляционной и кассационной инстанций, признавая законным отказ инспекции в возмещении налога на добавленную стоимость, исходили из того, что инспекция фактически не проводила камеральной проверки налоговой декларации за июль 2005 г., и, следовательно, по мнению судов, нельзя считать подтвержденной налоговую ставку 0 процентов по указанной экспортной операции.

Между тем по смыслу ст. 88 Налогового кодекса РФ проведение камеральной проверки является не правом, а обязанностью налогового органа; проверка должна быть завершена не позднее установленного законом срока с момента получения налоговой декларации.

Представленные обществом налоговая декларация за июль 2005 г. и полный пакет документов в подтверждение экспортной операции не вызвали у инспекции возражений. Не заявлены они и суду. Само по себе отсутствие решения инспекции по результатам камеральной проверки документов за этот период не может влечь неблагоприятных последствий для общества, действующего в соответствии с законодательством о налогах и сборах.

При названных обстоятельствах у суда апелляционной инстанции не имелось оснований для отмены решения суда первой инстанции; судом кассационной инстанции судебная ошибка устранена не была.

Таким образом, обжалуемые судебные акты нарушают единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права, поэтому в соответствии с п. 1 ст. 304 Арбитражного процессуального кодекса РФ подлежат отмене.

1.12. Кража имущества. Надо ли восстанавливать НДС?

Минфин РФ по данному вопросу высказал свою точку зрения в Письме от 20 сентября 2004 г. № 03-04-11/155:

«В соответствии с п. 2 ст. 171 Налогового кодекса РФ суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные налогоплательщиком при приобретении товаров (работ, услуг), подлежат вычетам в случае приобретения товаров (работ, услуг) для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения налогом на добавленную стоимость.

В связи с тем, что выбывшие в результате хищения товарно-материальные ценности не использовались при осуществлении операций, облагаемых налогом на добавленную стоимость, суммы этого налога, ранее принятые к вычету по таким товарно-материальным ценностям, по нашему мнению, необходимо восстановить и вернуть в бюджет. При этом указанное восстановление сумм налога должно производиться в налоговом периоде, в котором недостающие товарно-материальные ценности списываются с учета».

Инспекторы и финансисты считают, что уплаченный и принятый к вычету НДС по основным средствам, выбывшим в связи с чрезвычайными обстоятельствами (например, из-за ограбления), подлежит восстановлению в бюджет. Ведь, несмотря на то, что фирма приобрела товары, например, для реализации, впоследствии они перестали участвовать в этой операции.

Другая точка зрения. Налоговый кодекс не предусматривает возврат налога в случае утраты имущества. Этот документ предполагает возмещение НДС в двух случаях. Во-первых, если фирма решила воспользоваться освобождением от НДС по ст. 145 Налогового кодекса РФ, то она должна вернуть налог в бюджет. Во-вторых, бухгалтер восстановит налог на добавленную стоимость, если он неправомерно или ошибочно принял его к вычету по товарам, работам или услугам (п. 2, 3 ст. 170 Налогового кодекса РФ).

Следовательно, кража собственности не обязывает фирму заплатить в бюджет, ранее вычтенный НДС. Таким образом, организации могут не руководствоваться мнениями инспекторов и финансистов, но свою позицию им, скорее всего, придется отстаивать в суде.

Практика налоговых споров в арбитражных судах на протяжении ряда лет подтверждает необоснованность притязаний налоговых органов по вопросу восстановления сумм НДС, в случаях утраты имущества.

spori.indd 47 28.08.2007 18:26:13

Арбитражная практика

Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 15.02.2005 № А19-10075/04-43-Ф02-186/05-С1.

Позиция суда

В случае хищения первичных документов и регистров бухгалтерского учета, обосновывающих размер вычетов по НДС, налоговый орган при проведении проверки данного налога должен производить исчисление его размера с учетом вычетов, определяемых на основании данных об аналогичных налогоплательщиках.

Позиция налогоплательщика

Хищение первичных документов и регистров бухгалтерского учета не может признаваться основанием для лишения налогоплательщика прав на уменьшение налогооблагаемой базы по НДС на сумму вычетов.

Позиция налогового органа

Подпункт 7 п. 1 ст. 31 Налогового кодекса РФ предусматривает право налогового органа провести проверку по аналогичному плательщику для исчисления налога, а не для подтверждения обоснованности предъявления к вычету сумм налога.

Решением от 02.08.2004 суд первой инстанции частично удовлетворил заявленные обществом требования о признании недействительным решения налогового органа. Постановлением апелляционной инстанции от 03.11.2004 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Суд кассационной инстанции согласился с позицией нижестоящих судов и оставил решение от 02.08.2004 и постановление от 03.11.2004 в силе.

Исходя из обстоятельств рассматриваемого дела, в ходе выездной налоговой проверки налогоплательщик не смог представить инспекции первичные документы и регистры бухгалтерского учета, обосновывающие размер произведенных им вычетов по НДС, в силу того, что первичные документы были похищены. По факту хищения документов было возбуждено уголовное дело.

В виду отсутствия первичных документов налоговый орган исчислил НДС без учета сумм вычетов на основании данных бухгалтерской и налоговой отчетности предприятия. Такой прядок расчета, по мнению суда кассационной инстанции, противоречит законодательству о налогах и сборах, поскольку необоснованно лишает налогоплательщика предоставленных ему законом прав.

В соответствии с правилами ст. 171 Налогового кодекса РФ налогоплательщику предоставлено право уменьшить НДС на сумму предусмотренных законодательством о налогах и сборах вычетов. При этом в целях подтверждения наличия данного права налогоплательщик должен представить налоговому органу счета-фактуры, документы, подтверждающие уплату сумм налога, и иные документы (п. 1 ст. 172 Налогового кодекса РФ).

Также судом было отмечено, что вычет производится после принятия на учет приобретенных товаров (работ, услуг) и при наличии соответствующих первичных документов.

В соответствии со ст. 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете» первичные документы являются документами, оправдывающими все проводимые обществом хозяйственные операции. Иначе говоря, такие документы подтверждают факт совершения сделки в определенный срок с конкретным лицом, факт оплаты по договору, в т. ч. уплаты НДС (при нахождении контрагента на общей системе налогообложения), сумму полученной по договору выручки.

В целях систематизации и накопления содержащейся в первичной бухгалтерской документации информации хозяйствующими субъектами составляются регистры бухгалтерского учета. При этом все хозяйственные операции отражаются в таких регистрах в хронологической последовательности и группируются по соответствующим счетам бухгалтерского учета (ст. 10 Федерального закона «О бухгалтерском учете»).

Таким образом, вся необходимая налоговым органам информация, на основании которой проверяется правильность исчисления налога, в т. ч. с учетом примененных налогоплательщиком вычетов, содержится в первичной документации и регистрах бухгалтерского учета.

Так как общество не смогло восстановить похищенные у него документы, подтверждающие заявленные вычеты налога, уплаченного по приобретенным товарам (работам, услугам), поэтому сумма недоимки по налогу определена инспекцией исходя из налоговых деклараций без учета отраженных в них вычетов.

Однако суд кассационной инстанции указал, что при отсутствии документов налоговый орган не имел возможности проверить

spori.indd 48 28.08.2007 18:26:18

как правильность определения обществом налоговой базы по НДС, так и обоснованность применения им соответствующих вычетов. В обоснование своей позиции суд исходил из следующего.

В соответствии с п. 7 ст. 166 Налогового кодекса РФ отсутствие у налогоплательщика бухгалтерского учета или учета объектов предоставляет налоговым органам право исчислять суммы налога, подлежащие уплате, расчетным путем на основании данных по иным аналогичным налогоплательщикам.

Указанное правило соответствует п. 7 ст. 31 Налогового кодекса РФ, где предусмотрено, что при наличии таких обстоятельств, как:

1) отказ налогоплательщика допустить должностных лиц на подлежащую осмотру или обследованию территорию проверяемого лица;

2) непредставление в течение налоговому органу более двух месяцев необходимых для расчета налогов документов;

3) отсутствие учета доходов, расходов, объектов налогообложения или ведения учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги.

Налоговым органам предоставлено право определять суммы налога расчетным путем на основании данных об иных налогоплательщиках.

Поскольку право на уменьшение налоговой базы по НДС на сумму вычетов предусмотрено законодательством о налогах и сборах, а база по налогу при отсутствии первичных документов исчисляется на основании данных об иных налогоплательщиках, следовательно, вычеты также должны исчисляться на основании таких данных.

По аналогичному делу было принято решение в пользу налогового органа 30 января 2007 г. Президиумом ВАС РФ в постановлении № 10963/06

1.12. Обвинение налогоплательщиков в «неполноте представления документов, подтверждающих право на налоговое преимущество»

Налогоплательщик не обязан одновременно с подачей налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость представлять документы, подтверждающие правильность применения налогового вычета. Эта обязанность возникает у него только с момента получения требования налогового органа о представлении указанных документов.

Конституционный Суд РФ рассмотрел спор налогоплательщика с налоговой инспекцией об отказе в вычете «входного» НДС по приобретенным товарам. Налоговики ссылались на то, что вместе с налоговой декларацией были представлены не все счета-фактуры в подтверждение заявленных налоговых вычетов; при этом требование налогового органа о представлении указанных документов организация не получала.

Обязан ли налогоплательщик представлять налоговому органу вместе с декларацией по НДС документы, подтверждающие правомерность заявленных налоговых вычетов?

Определение Конституционного Суда РФ от 12 июля 2006г. №266-О

Суть дела

1. В своей жалобе в Конституционный Суд РФ ЗАО «Производство продуктов питания» оспаривает конституционность ряда положений Налогового кодекса РФ, а именно:

1) ст. 88, устанавливающей порядок проведения камеральной налоговой проверки;

пунктов 1 и 2 ст. 171, предоставляющих налогоплательщику право уменьшить общую сумму налога на добавленную стоимость, исчисленную в соответствии со ст. 166 Налогового кодекса РФ, на установленные данной ст. налоговые вычеты;

2) п. 1 ст. 172, в силу которого налоговые вычеты производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), и иных документов, подтверждающих уплату сумм налога на добавленную стоимость;

3) п. 1-3 ст. 176, определяющих порядок и сроки возмещения налога на добавленную стоимость из бюджета в случае превышения сумм налоговых вычетов общей суммы налогов.

Как видно из приведенного дела, 2 ноября 2004 г. ЗАО «Производство продуктов питания» обратилось в инспекцию Министерства РФ по налогам и сборам № 10 по Центральному административному округу города Москвы с заявлением о возврате из бюджета суммы налога на добавленную стоимость за март 2003 г., однако решение о возмещении указанной

spori.indd 49 28.08.2007 18:26:23

суммы в течение предусмотренного законом срока принято не было. Требование ЗАО «Производство продуктов питания» о признании бездействия налогового органа незаконным было удовлетворено Арбитражным судом города Москвы, указавшим в решении от 14 марта 2005 г., что Налоговый кодекс РФ не возлагает на налогоплательщика обязанность представлять одновременно с налоговой декларацией документы, подтверждающие право на применение налогового вычета, что не исключает право налогового органа затребовать их при проведении соответствующих проверок.

Данное решение было отменено Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 31 мая 2005 г., оставленным в силе Постановлением Федерального арбитражного суда Московского округа от 18 августа 2005 г. Определением от 10 октября 2005 г. Высший Арбитражный Суд РФ отказал в передаче дела в Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ. Аналогичные решения выносились арбитражными судами в связи с требованиями ЗАО «Производство продуктов питания» о возмещении сумм налога на добавленную стоимость из бюджета за другие месяцы 2003 г.

По мнению заявителя, положения ст. 88, 171, 172 и 176 Налогового кодекса РФ — по смыслу, придаваемому им правоприменительной практикой, — возлагают на налогоплательщика обязанность представлять одновременно с налоговой декларацией документы, подтверждающие правильность применения налогового вычета (в частности, счета-фактуры), не предполагают обязанность налогового органа затребовать необходимые для проведения камеральной налоговой проверки документы, подтверждающие правильность составления налоговой декларации, и тем самым противоречат Конституции РФ, ее ст. 1 (часть 1), 2, 6 (часть 2), 8, 15 (части 1 и 2), 17 (часть 1), 18, 19 (часть 1), 34 (часть 1), 35, 45, 46, 55 и 57.

2. Как неоднократно указывал Конституционный Суд РФ, в РФ как правовом государстве законы о налогах должны содержать четкие и понятные нормы. Именно поэтому Налоговый кодекс РФ предписывает, что необходимые элементы налогообложения (налоговых обязательств) должны быть сформулированы так, чтобы каждый точно знал, какие налоги, когда и в каком порядке он обязан платить (п. 6 ст. 3), а все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах толкуются в пользу налогоплательщика (п. 7 ст. 3); формальная определенность налоговых норм предполагает их достаточную точность, чем обеспечивается их правильное понимание и применение; расплывчатость налоговой нормы может привести к не согласующемуся с конституционным принципом правового государства произвольному и дискриминационному ее применению государственными органами и должностными лицами в их отношениях с налогоплательщиками и тем самым — к нарушению конституционного принципа юридического равенства и вытекающего из него требования равенства налогообложения, закрепленного п. 1 ст. 3 Налогового кодекса РФ (Постановления от 8 октября 1997 г. № 13-П по делу о проверке конституционности Закона Санкт-Петербурга «О ставках земельного налога в Санкт-Петербурге в 1995 году», от 11 ноября 1997 г. № 16-П по делу о проверке конституционности ст. 11.1 Закона РФ «О Государственной границе РФ», от 28 марта 2000 г. № 5-П по делу о проверке конституционности подп. «к» п. 1 ст. 5 Закона РФ «О налоге на добавленную стоимость», от 20 февраля 2001 г. № 3-П по делу о проверке конституционности абзацев второго и третьего п. 2 ст. 7 Федерального закона «О налоге на добавленную стоимость»).

2.1. Налоговый кодекс РФ исходит из недопустимости причинения неправомерного вреда при проведении налогового контроля (ст. 35 и 103); если, осуществляя его, налоговые органы руководствуются целями и мотивами, противоречащими действующему правопорядку, налоговый контроль в таких случаях может превратиться из необходимого инструмента налоговой политики в инструмент подавления экономической самостоятельности и инициативы, чрезмерного ограничения свободы предпринимательства и права собственности, что в силу ст. 34 (часть 1), 35 (части 1-3) и 55 (часть 3) Конституции РФ недопустимо; превышение налоговыми органами (их должностными лицами) своих полномочий либо использование их вопреки законной цели и охраняемым правам и интересам граждан, организаций, государства и общества несовместимо с принципами правового государства, в котором осуществление прав и свобод человека и гражданина не должно нарушать права и свободы других лиц (ст. 1, часть 1; ст. 17, часть 3, Конституции РФ).

Данная правовая позиция, сформулированная Конституционным Судом РФ в

spori.indd 50 28.08.2007 18:26:28

Постановлении от 16 июля 2004 г. № 14-П по делу о проверке конституционности отдельных положений части второй ст. 89 Налогового кодекса РФ, регулирующих сроки и продолжительность выездных налоговых проверок, в полной мере применима ко всем другим формам налогового контроля, который согласно п. 1 ст. 82 Налогового кодекса РФ проводится не только посредством налоговых проверок, — он включает, в частности, получение объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, проверку данных учета и отчетности.

При проведении камеральных налоговых проверок на основе представленных налоговых деклараций и документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налогов, налоговые органы в силу ст. 31, 88 и 93 Налогового кодекса РФ вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения, получить объяснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов. Что касается налогоплательщика, то, как следует из положений статей 171, 172 и 176 Налогового кодекса РФ, находящихся в системной связи с его ст. 88, он не обязан, а вправе (за исключением случаев, предусмотренных п. 3 ст. 172) приложить к подаваемой налоговой декларации документы, подтверждающие правильность применения налогового вычета по налогу на добавленную стоимость (в частности, счета-фактуры).

Обязанность по предоставлению таких документов возникает у налогоплательщика, согласно части четвертой ст. 88 Налогового кодекса РФ, только при условии направления налоговым органом соответствующего требования. Поскольку решение об отказе в налоговом вычете выносится по результатам камеральной или выездной налоговой проверки, налоговый орган не имеет права отказать налогоплательщику в налоговом вычете, если соответствующая налоговая проверка не была им проведена.

2.2. Таким образом, положения ст. 88, п. 1 и *2* ст. 171, п. 1 ст. 172 и п. 1-3 ст. 176 Налогового кодекса РФ не обязывают налогоплательщика одновременно с подачей налоговой декларации (и/или заявления о возврате из бюджета сумм налога на добавленную стоимость в случае превышения сумм налоговых вычетов общей суммы налога) представлять документы, подтверждающие правильность применения налогового вычета (в частности, счета-фактуры). Эта обязанность возникает у него с момента получения требования налогового органа о представлении указанных документов.

Иное означало бы возложение на налогоплательщика не установленной законодательством о налогах и сборах обязанности и создавало бы неопределенность в правоприменении, что противоречит ст. 57 Конституции РФ и приведенным правовым позициям Конституционного Суда РФ, сформулированным в сохраняющих свою силу Постановлениях от 8 октября 1997 г. № 13-П, от 11 ноября 1997 г. № 16-П, от 28 марта 2000 г. № 5-П, от 20 февраля 2001 г. № 3-П и от 16 июля 2004 г. № 14-П.

Необходимо отметить, что в соответствии с п. 1 ст. 172 Налогового кодекса РФ налоговые вычеты, предусмотренные ст. 171 Налогового кодекса РФ, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав.

Кроме того, п. 3 ст. 172 Налогового кодекса РФ предусматривает только один случай, когда налоговые вычеты производятся при условии представления налогоплательщиком вместе с налоговой декларацией в налоговый орган подтверждающих документов, а именно в отношении операций, указанных в п. 1 ст. 164 Налогового кодекса РФ. В других случаях положения ст. 171, 172, а также п. 1-3 ст. 176 Налогового кодекса РФ не устанавливают обязанности налогоплательщика представлять одновременно с налоговой декларацией документы, подтверждающие право на налоговые вычеты.

В случае непредставления налогоплательщиком вместе с декларацией документов, предусмотренных ст. 171 и 172 Налогового кодекса РФ, налоговый орган в соответствии с абзацем четвертым ст. 88 и ст. 93 Налогового кодекса РФ вправе истребовать у налогоплательщика документы, подтверждающие правомерность предъявления к вычету сумм налога на добавленную стоимость, а налогоплательщик обязан представить эти документы.

В Определении от 12 июля 2006 г. № 266-О Конституционный Суд РФ подчеркнул, что положения ст. 88, п. 1 и *2* ст. 171, п. 1 ст. 172 и п. 1-3 ст. 176 Налогового кодекса РФ не обязывают налогоплательщика одновременно с подачей налоговой декларации (и/или заявления о возврате из бюджета сумм налога на добавленную стоимость, в случае превыше-

spori.indd 51 28.08.2007 18:26:33

ния сумм налоговых вычетов общей суммы налога) представлять документы, подтверждающие правильность применения налогового вычета (в частности, счета-фактуры). Эта обязанность возникает у него с момента получения требования налогового органа о представлении указанных документов.

Анализ арбитражной практики показывает, что суды признают неправомерными доначисление налогоплательщику НДС, пени и привлечение налогоплательщика к ответственности по ст. 122 Налогового кодекса РФ за неуплату налога в тех случаях, когда налоговый орган не истребовал у налогоплательщика надлежащим образом оформленные счета-фактуры в порядке, установленном ст. 88, 93 Налогового кодекса РФ, либо налогоплательщик не получал требование налогового органа о представлении документов, подтверждающих обоснованность применения налоговых вычетов, и не был уведомлен о необходимости представления документов, перечисленных в требовании. Другими словами, в таких ситуациях у налоговиков отсутствуют основания для исчисления налоговых санкций, налога и пеней, поскольку оценку обоснованности или необоснованности применения налогового вычета можно дать только после исследования документов.

Таким образом, налогоплательщик не обязан одновременно с подачей налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость представлять документы, подтверждающие правильность применения налогового вычета. Эта обязанность возникает у него только с момента получения требования налогового органа о представлении указанных документов.

Постановление Президиума ВАС РФ от 30 января 2007 г. № 13219/06

Выводы суда

Комплект документов, представленный в инспекцию, отвечает требованиям налогового законодательства и Соглашения между Правительством РФ и Правительством Республики Беларусь о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг от 15.09.2004.

Суть дела

Между обществом с ограниченной ответственностью «Научно-производственный центр «Фармбиомед» и частным производственным унитарным предприятием «Могилевский завод ветпрепаратов» заключены договоры поставки от 25.01.2005 № 01/05, от 18.02.2005 № 04/05, от 21.02.2005 № 05/05, от 24.02.2005 № 06/05, согласно которым общество обязалось передать предприятию полуфабрикаты для производства ветпрепаратов.

Инспекцией Федеральной налоговой службы № 16 по городу Москве вынесено решение от 19.08.2005 № 7511/828/кэ об отказе обществу в применении налоговой ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость при расчетах по договорам поставки с указанием на неполноту представления документов, подтверждающих право на налоговое преимущество.

Не согласившись с решением инспекции, общество обратилось в Арбитражный суд города Москвы с заявлением о признании его незаконным и подтверждении права общества на применение налоговой ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость по договорам поставки.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 30.01.2006 заявленные требования удовлетворены в полном объеме.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 18.04.2006 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Суды первой и апелляционной инстанций признали: сделки соответствовали смыслу предпринимательской деятельности; комплект документов, представленный в инспекцию, отвечает требованиям налогового законодательства и Соглашения между Правительством РФ и Правительством Республики Беларусь о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг от 15.09.2004.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 03.08.2006 решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции отменил, в удовлетворении заявленных требований отказал.

Суд кассационной инстанции счел, что общество не имеет права на льготу, так как представленные инспекции документы в обоснование права на применение налоговой ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость не соответствуют требованиям Соглашения от 15.09.2004. При этом суд кассационной инстанции указал на то, что представленные обществом товарные накладные формы ТОРГ-12 не относятся

spori.indd 52 28.08.2007 18:26:37

к транспортным (товаросопроводительным) документам и не могут рассматриваться надлежащим доказательством, подтверждающим вывоз товара.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд РФ, о пересмотре постановления суда кассационной инстанции в порядке надзора общество просит отменить этот судебный акт, ссылаясь на существенное нарушение его прав и законных интересов в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности в результате неправильного применения судом кассационной инстанции норм материального права, а также нарушения единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм международного договора, и оставить без изменения решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции.

Позиция суда

Отказывая в удовлетворении требований о признании решения инспекции незаконным и подтверждении права общества на применение налоговой ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость по договорам поставки, суд кассационной инстанции допустил переоценку доказательств и неправомерно сделал вывод о том, что общество в нарушение требований ст. 6 раздела I Положения о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при перемещении товаров между Российской Федерацией и Республикой Беларусь (приложение к Соглашению от 15.09.2004) не представило транспортных документов, подтверждающих перемещение товаров с территории РФ на территорию Республики Беларусь.

При этом судом кассационной инстанции не учтено следующее.

С целью развития экономических отношений между Российской Федерацией и Республикой Беларусь в Соглашении от 15.09.2004 установлен особый порядок взимания налога на добавленную стоимость и предоставления права на применение налоговых вычетов.

В соответствии с п. 2 раздела II Положения для обоснования применения налоговой ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость в налоговые органы одновременно с налоговой декларацией представляются: договоры (их копии), на основании которых осуществляется реализация товаров; выписка банка (копия выписки), подтверждающая фактическое поступление выручки от покупателя указанного товара на счет налогоплательщика; третий экземпляр заявления о ввозе товара, экспортированного с территории одного государства на территорию другого государства с отметкой налогового органа другого государства, подтверждающей уплату косвенных налогов в полном объеме; копии транспортных (товаросопроводительных) документов о перевозке экспортируемого товара; иные документы, предусмотренные национальным законодательством государств.

В инспекцию в подтверждение права на применение налоговой ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость по экспортной сделке обществом представлены копии договоров поставки, счетов-фактур, заявлений о ввозе товаров и уплате косвенных налогов в Республике Беларусь, выписок банка и платежных поручений об оплате товара предприятием. В качестве товаросопроводительных документов были представлены товарные накладные формы ТОРГ-12.

С учетом того, что товар был вывезен с территории РФ белорусским предприятием (самовывозом), перечисленные документы являются надлежащими доказательствами совершения внешнеэкономической сделки, дающей право на применение налоговой ставки 0 процентов.

Кроме того, на основании абзаца второго п. 4 раздела II Положения в случае непредставления в налоговые органы документов, обосновывающих применение налоговых вычетов, налоговые органы вправе принять решение о подтверждении обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость и налоговых вычетов в отношении операций по реализации товаров, вывезенных с территории одного государства на территорию другого государства, при наличии в налоговых органах одного государства подтверждения в электронном виде от налоговых органов другого государства факта уплаты косвенных налогов в полном объеме.

Как установлено судами первой и апелляционной инстанций, обществом в инспекцию для подтверждения обоснованности применения налоговых вычетов представлены заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов с отметкой налоговых органов Республики Беларусь об уплате предприятием налога на добавленную стоимость в бюджет Республики Беларусь.

В связи с тем что данные доказательства оценивались судами первой и апелляционной

spori.indd 53 28.08.2007 18:26:42

инстанций, указанные суды правильно признали решение инспекции в части отказа в применении налоговой ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость недействительным.

Постановление Президиума ВАС РФ от 13 марта 2007 г. № 14385/06

Выводы суда

Обязанность представить в налоговый орган документы, подтверждающие налоговые вычеты, возникает у налогоплательщика только при направлении ему налоговым органом требования об этом.

Исходя из абзаца четвертого ст. 88 и ст. 93 Налогового кодекса РФ при проведении камеральной проверки налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения, получить объяснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов.

Суть дела

Открытое акционерное общество «Синар» обратилось в Арбитражный суд Новосибирской области с заявлением о признании недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы по Центральному району города Новосибирска от 16.03.2005 № 92 и возмещении 1162800 руб. налога на добавленную стоимость путем зачета в счет предстоящих платежей по этому налогу.

Основанием заявленных требований послужили такие обстоятельства.

Между обществом и товариществом с ограниченной ответственностью «Фирма «Темир-ЛТД» (Республика Казахстан) заключен контракт от 18.06.2004 № 98 на экспортную поставку товара в соответствии со спецификациями.

Всего за период с июня по сентябрь 2004 г. подписано три спецификации, по которым был экспортирован товар на общую сумму 6 658 800 руб.

Общество представило в инспекцию налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов за ноябрь 2004 г. и документы, предусмотренные ст. 165 Налогового кодекса РФ, для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов и 1 162 800 руб. налогового вычета — налога на добавленную стоимость, уплаченного российским поставщикам при приобретении товаров, впоследствии реализованных на экспорт.

По результатам камеральной проверки этой декларации инспекцией принято решение от 16.03.2005 № 92 о признании необоснованным применения обществом налоговой ставки 0 процентов при расчетах по экспортному контракту и отказе в возмещении уплаченного налога на добавленную стоимость со ссылкой на непредставление обществом в полном объеме документов, подтверждающих фактический экспорт товара.

Не согласившись с решением инспекции, общество обратилось в Арбитражный суд Новосибирской области с указанными требованиями.

Решением суда первой инстанции от 21.11.2005 заявленные требования удовлетворены.

Как установил суд первой инстанции, инспекция при проведении камеральной проверки и принятии решения нарушила положения ст. 88 и п. 3 ст. 101 Налогового кодекса РФ и не потребовала от общества внесения изменений в представленные документы. Суд учел, что общество и его поставщик внесли исправления в счета-фактуры в соответствии с требованиями налогового законодательства, а также исправления в грузовые таможенные декларации в соответствии с требованиями ст. 163 Таможенного кодекса РФ. Исправленные документы представлены при рассмотрении дела в суд первой инстанции.

Постановлением суда апелляционной инстанции от 04.04.2006 решение суда первой инстанции отменено, в удовлетворении заявленных требований отказано.

Федеральный арбитражный суд Западно-Сибирского округа постановлением от 24.07.2006 постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

Суды апелляционной и кассационной инстанций сочли: документы, поданные обществом на момент проведения камеральной налоговой проверки, не соответствовали требованиям ст. 165 Налогового кодекса РФ, что служит основанием для лишения налогоплательщика права на применение налоговой ставки 0 процентов и налогового вычета; обязанность по доказыванию указанного права лежит на налогоплательщике и инспекция не должна уведомлять его о недочетах в представленных им документах.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд РФ, о пересмотре постановлений судов апелляционной и кассационной инстанций в порядке надзора общество просит их отменить, ссылаясь на существенное нарушение его прав и законных инте-

spori.indd 54 28.08.2007 18:26:47

ресов в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности в результате нарушения единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм материального права, и оставить в силе решение суда первой инстанции.

Позиция суда

В соответствии с постановлениями Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 19.10.2004 № 4356/04, от 14.12.2004 № 3521/04, от 05.12.2006 № 10855/06 правила главы 21 Налогового кодекса РФ не устанавливают обязанности налогоплательщиков одновременно с налоговой декларацией по налогу на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов представлять в налоговый орган первичные документы, обосновывающие налоговые вычеты.

Как следует из содержания решения суда первой инстанции, этим судом исследован весь комплект документов, представленный обществом в инспекцию, и установлено, что он соответствует требованиям п. 1 ст. 165 Налогового кодекса РФ и является достаточным для подтверждения права общества на применение налоговой ставки 0 процентов и налоговых вычетов.

Судом первой инстанции также установлено, что в ходе проведения камеральной проверки инспекция выявила в некоторых грузовых таможенных декларациях и счетах-фактурах отсутствие либо ошибочность сведений, предусмотренных п. 5 ст. 169 Налогового кодекса РФ. Данные счета-фактуры согласно положениям ст. 169, 171 и 172 Налогового кодекса РФ выставлялись продавцами товара, которые и допустили ошибки при их оформлении. Оплата этих счетов-фактур обществом подтверждена и инспекцией не оспаривалась. При этом весь груз в установленном законом порядке прошел таможенную очистку, вывезен за пределы таможенной территории РФ без претензий со стороны таможенных органов и передан покупателю в соответствии с условиями экспортного контракта.

Исходя из абзаца четвертого ст. 88 и ст. 93 Налогового кодекса РФ при проведении камеральной проверки налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения, получить объяснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов.

Следовательно, обязанность представить в налоговый орган документы, подтверждающие налоговые вычеты, возникает у налогоплательщика только при направлении ему налоговым органом требования об этом.

Инспекция, выявив в ходе проверки обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов и налоговых вычетов ошибки в названных документах, не сообщила об этом обществу и не потребовала внести необходимые изменения.

Не получив своевременно требования инспекции о представлении дополнительных документов, общество вынуждено было представить их в суд первой инстанции, который установил, что общество совместно с российским поставщиком внесли исправления в спорные счета-фактуры согласно требованиям п. 29 Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 № 914 на основании п. 8 ст. 169 Налогового кодекса РФ. Также совместно внесены исправления в грузовые таможенные декларации в соответствии с требованиями ст. 133 Таможенного кодекса РФ.

Налогоплательщик вправе представить, а арбитражные суды обязаны исследовать документы, которые являются основанием для получения налогового возмещения, независимо от того, были ли эти документы истребованы и исследованы налоговым органом при решении вопроса о праве на применение налогового вычета.

1.13. Правомочность ФНС по изданию нормативных правовых актов по вопросам налогов и сборов

Сопроводительные письма Федеральной налоговой службы, которыми до территориальных налоговых органов доводятся разъяснения по вопросам практики применения налогового законодательства, не могут рассматриваться в качестве нормативного правового акта. Такие письма носят информационный характер, уведомляющий налоговые органы о возникающих вопросах по применению налогового законодательства.

Тем не менее, доведение до налоговых инспекций подобных разъяснений с указанием учитывать их в работе, направлено на ориентировку налоговых органов руководс-

spori.indd 55 28.08.2007 18:26:51

твоваться содержащимися в письме разъяснениями Федеральной налоговой службы при применении положений Налогового Кодекса. Другими словами, такие письма рассчитаны на многократное применение налоговыми органами, в том числе и при осуществлении функций налогового контроля, в процессе которого затрагиваются непосредственные права налогоплательщиков. При этом не имеет существенного значения форма изложения таких указаний налоговым органам, а также факт отсутствия их государственной регистрации и опубликования в официальном издании.

Федеральная налоговая служба не наделена правами по изданию нормативных правовых актов по вопросам налогов и сборов.

Таким органом является Министерство финансов РФ, которому в соответствии с Указом Президента РФ от 09.03.2004 № 314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти» переданы функции Министерства РФ по налогам и сборам по принятию нормативных правовых актов в сфере налогов и сборов и ведению разъяснительной работы по законодательству о налогах и сборах, что предусмотрено и п. 1 ст. 4, п. 1 ст. 34.2 Налогового кодекса РФ.

В силу ст. 6 Налогового кодекса нормативный правовой акт о налогах и сборах признается не соответствующим Налоговому кодексу, если такой акт издан органом, не имеющим в соответствии с Налоговым кодексом права издавать подобного рода акты, либо издан с нарушением установленного порядка издания таких актов. Такие решения вынесены Высшим Арбитражным Судом РФ от 23.10.2006 г. № 10652/06, от 19 декабря 2006 г. № 11723/06:

Решение ВАС РФ от 23 октября 2006 г. № 10652/06

Суть дела

Открытое акционерное общество «Челябинский металлургический комбинат» оспаривает абзац 13 раздела «В целях применения ст. 171 Налогового кодекса РФ» Приложения к письму Федеральной налоговой службы от 19.10.2005 № ММ-6-03/886, разъясняющий, что суммы налога, принятые налогоплательщиком к вычету в соответствии со ст. 171, 172 Налогового кодекса РФ по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, приобретенным для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с главой 21 Налогового кодекса РФ, но не использованным для указанных операций, должны быть восстановлены и уплачены в бюджет. Стоимость похищенного имущества должна возмещаться за счет виновных лиц с учетом налога на добавленную стоимость.

Общество полагает, что текст оспариваемого им абзаца Приложения к письму ФНС от 19.10.2005 содержит не соответствующее Налоговому кодексу РФ правило, незаконно возлагающее на налогоплательщика обязанность восстанавливать и уплачивать в бюджет суммы НДС, ранее принятые к зачету.

Позиция Федеральной нвлоговой службы

В судебном заседании Федеральная налоговая служба заявила ходатайство о прекращении производства по делу, поскольку письмо от 19.10.2005 № ММ-6-03/886 является сопроводительным письмом Федеральной налоговой службы, которым до территориальных налоговых органов доведены разъяснения по вопросам практики применения налогового законодательства, содержащиеся в приложении к этому сопроводительному письму. Такое письмо не может рассматриваться в качестве нормативного правового акта, подлежащего оспариванию в судебном порядке. Данное письмо не зарегистрировано в порядке, установленном для государственной регистрации нормативных правовых актов.

Министерство финансов РФ поддержало ходатайство Федеральной налоговой службы, считая, что по своей сути письмо ФНС от 19.10.2005 носит информационный характер, уведомляющий налоговые органы о возникающих вопросах по применению налогового законодательства.

Позиция суда

Рассматривая дела об оспаривании нормативных правовых актов в области налогов и сборов, затрагивающих права и законные интересы лиц в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, суд не вправе ограничиваться формальным установлением соблюдения порядка принятия обжалуемого акта. Суд должен выяснить, рассчитан ли оспариваемый акт на многократное применение налоговыми органами при осуществлении функций налогового контроля, затрагивает ли он права налогоплательщиков, соответствует ли актам законодательства о налогах и сборах. При этом разрешение вопроса о том, носит ли

spori.indd 56 28.08.2007 18:26:55

тот или иной акт органа государственной власти, органа местного самоуправления, должностного лица нормативный характер, должно производиться независимо от его формы и других условий, например государственной регистрации, опубликования в официальном издании.

Само доведение до налоговых инспекций содержащихся в Приложении к письму ФНС от 19.10.2005 разъяснений с указанием учитывать их в работе свидетельствует об ориентировке налоговых органов руководствоваться содержащимися в письме разъяснениями Федеральной налоговой службы при применении положений главы 21 Налогового кодекса РФ.

Таким образом, усматриваются основания рассматривать оспариваемое письмо в качестве акта, имеющего нормативный характер.

Вместе с тем согласно пункту 1 Положения о Федеральной налоговой службе (утверждено Постановлением Правительства РФ от 30.09.2004 № 506) Федеральная налоговая служба является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов.

Федеральная налоговая служба не наделена правами по изданию нормативных правовых актов по вопросам налогов и сборов.

Таким органом является Министерство финансов РФ, которому в соответствии с Указом Президента РФ от 09.03.2004 № 314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти» переданы функции Министерства РФ по налогам и сборам по принятию нормативных правовых актов в сфере налогов и сборов и ведению разъяснительной работы по законодательству о налогах и сборах, что предусмотрено и п. 1 ст. 4, п. 1 ст. 34.2 Налогового кодекса РФ.

Следовательно, письмо Федеральной налоговой службы, имеющее характер нормативного правового акта, не соответствует Кодексу, поскольку издано органом, не имеющим в соответствии с Кодексом права издавать подобного рода акты.

Вместе с тем заявитель считает, что содержащееся в оспариваемом абзаце Приложения к письму ФНС от 19.10.2005 указание о необходимости восстановления и уплаты в бюджет сумм НДС, ранее принятых к вычету товаров (работ, услуг), в том числе по основным средствам и нематериальным активам, приобретенным для осуществления операций, признаваемых объектами НДС, но не использованным для указанных целей, не соответствует положениям главы 21 Налогового кодекса РФ.

Федеральная налоговая служба, возражая против довода заявителя, ссылается на то, что оспариваемый абзац Приложения к письму ФНС от 19.10.2005 касается случаев выявления при инвентаризации имущества недостач товаров.

При этом, как полагает Федеральная налоговая служба, обязанность налогоплательщика в этом случае восстанавливать сумму НДС, принятую к вычету при приобретении товаров, вытекает из ст. 171 Налогового кодекса РФ. Исходя из п. 1 и 2 этой ст. Кодекса суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров, подлежат вычету из суммы налога, исчисленного к уплате в соответствии со ст. 166 Налогового кодекса РФ, при условии приобретения таких товаров для осуществления операций, признаваемых объектами обложения НДС, либо приобретения таких товаров для перепродажи.

Следовательно, по мнению Федеральной налоговой службы, в случае неиспользования таких товаров в указанных выше целях, в том числе и при выявлении недостачи товаров при инвентаризации, ранее принятые к вычету суммы НДС должны быть восстановлены и уплачены в бюджет.

Однако согласно ст. 23 Налогового кодекса РФ на налогоплательщике лежит обязанность уплачивать законно установленные налоги. Следовательно, обязанность по уплате в бюджет ранее правомерно принятой к зачету суммы НДС должна быть предусмотрена законом.

Пункт 3 ст. 170 Налогового кодекса РФ предусматривает случаи, при которых суммы налога, принятые к вычету налогоплательщиком по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, подлежат восстановлению.

Недостача товара, обнаруженная в процессе инвентаризации имущества, или имевшее место хищение товара к числу случаев, перечисленных в п. 3 ст. 170 Налогового кодекса РФ, не относятся.

Таким образом, оспариваемый абзац Приложения к письму ФНС от 19.10.2005 содержит правило, возлагающее на налогоплательщиков обязанность по внесению в бюджет ранее принятых к зачету сумм НДС, не предусмотренную Кодексом.

spori.indd 57 28.08.2007 18:27:00

С учетом изложенного суд пришел к выводу о наличии оснований к признанию положения, содержащегося в абзаце 13 раздела «В целях применения ст. 171 Налогового кодекса РФ» Приложения к письму ФНС от 19.10.2005 № ММ-6-03/886, недействующим.

Постановление Президиума ВАС РФ от 19 декабря 2006 г. № 11723/06

Выводы суда

В силу ст. 4 Налогового кодекса РФ федеральные органы исполнительной власти, уполномоченные осуществлять функции по контролю и надзору в области налогов и сборов, не имеют права издавать нормативные правовые акты по вопросам налогов и сборов.

Суть дела

Закрытое акционерное общество «Байкалресурс» обратилось в Высший Арбитражный Суд РФ с заявлением о признании недействующим абзаца тринадцатого письма Федеральной налоговой службы от 13.01.2006 № ММ-6-03/18@.

Определением Высшего Арбитражного Суда РФ от 16.05.2006 к участию в деле привлечено Министерство финансов РФ.

Решением Высшего Арбитражного Суда РФ от 09.06.2006 в удовлетворении требования общества отказано.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд РФ, о пересмотре в порядке надзора решения от 09.06.2006 общество просит отменить этот судебный акт, поскольку он нарушает единообразие в толковании и применении норм налогового законодательства.

Позиция суда

В соответствии с п. 1 ст. 29 и частью 3 ст. 191 Арбитражного процессуального кодекса РФ арбитражный суд рассматривает дела об оспаривании нормативных правовых актов, затрагивающих права и законные интересы заявителя в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, если федеральным законом их рассмотрение отнесено к компетенции арбитражного суда.

Согласно п. 1 части 2 ст. 34 Арбитражного процессуального кодекса РФ такие дела подлежат рассмотрению Высшим Арбитражным Судом РФ в качестве суда первой инстанции, если оспариваемые акты приняты Президентом РФ, Правительством РФ, федеральными органами исполнительной власти.

В решении Высшего Арбитражного Суда РФ от 09.06.2006 по делу № 4364/06 указывается, что письмо Федеральной налоговой службы не ограничено действием по кругу лиц, рассчитано на неоднократное применение, разъясняет отдельные положения законодательства о налогах и сборах, поэтому возможность его использования налоговыми органами при осуществлении функций налогового контроля не исключается.

Исходя из этого, суд рассмотрел по существу дело об оспаривании положений данного письма как акта, имеющего нормативный характер.

Между тем суд не принял во внимание следующее.

Согласно п. 1 Положения о Федеральной налоговой службе, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 30.09.2004 № 506, Федеральная налоговая служба является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов.

В силу ст. 4 Налогового кодекса РФ федеральные органы исполнительной власти, уполномоченные осуществлять функции по контролю и надзору в области налогов и сборов, не имеют права издавать нормативные правовые акты по вопросам налогов и сборов.

Функциями по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере налогов и сборов наделено Министерство финансов РФ, которому в соответствии с Указом Президента РФ от 09.03.2004 № 314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти» переданы функции Министерства РФ по налогам и сборам по принятию нормативных правовых актов в сфере налогов и сборов и ведению разъяснительной работы по законодательству о налогах и сборах, что предусмотрено и п. 1 ст. 4, п. 1 ст. 34.2 Налогового кодекса РФ.

Следовательно, оспариваемое письмо Федеральной налоговой службы принято органом, не управомоченным осуществлять нормативно-правовое регулирование в сфере налогов и сборов.

Кроме того, согласно п. 2 Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 13.08.1997 № 1009, издание нормативных

spori.indd 58 28.08.2007 18:27:04

правовых актов в виде писем и телеграмм не допускается.

Таким образом, в силу ст. 4 Налогового кодекса РФ, Положения о Федеральной налоговой службе указанное письмо не должно влечь правовых последствий, поскольку не отвечает критериям, позволяющим признать его в качестве нормативного правового акта.

1.14. Бездействие налоговых органов наказуемо

Налоговым кодексом РФ предусмотрено, что если сумма налоговых вычетов в какомлибо налоговом периоде превышает общую сумму налога, исчисленную в связи с реализацией товаров (работ, услуг), то положительная разница между суммой налоговых вычетов и суммой налога, исчисленной по операциям, признаваемым объектом налогообложения, подлежит возмещению налогоплательщику в порядке и на условиях, которые предусмотрены ст. 176 Налогового кодекса РФ, за исключением случаев, когда налоговая декларация подана налогоплательщиком по истечении трех лет после окончания соответствующего налогового периода (п.2 ст.173 Налогового кодекса РФ).

После представления налогоплательщиком налоговой декларации налоговый орган обязан проверить обоснованность суммы налога, заявленной к возмещению, при проведении камеральной налоговой проверки в порядке, установленном ст. 88 настоящего Кодекса.

Располагая реальной возможностью для проверки вопроса о правомерности заявления к вычету суммы налога на добавленную стоимость и возмещения ее из бюджета, налоговая инспекция не всегда выполняет свои обязанности, особенно когда это касается возврата денежных средств на расчетный счет налогоплательщика из бюджета РФ.

Арбитражная практика

Постановление Президиума ВАС РФ от 27 марта 2007 г. № 14229/06

Выводы суда

Признать незаконным бездействие должностных лиц Инспекции Федеральной налоговой службы по Верх-Исетскому району города Екатеринбурга по возмещению из бюджета 2 253 070 руб. налога на добавленную стоимость по уточненной декларации за декабрь 2003 г. Обязать Инспекцию Федеральной налоговой службы по Верх-Исетскому району города Екатеринбурга возместить из бюджета 2 253 070 руб. налога на добавленную стоимость.

Суть дела

Открытое акционерное общество «Авиакомпания «Авиакон Цитотранс» обратилось в Арбитражный суд Свердловской области с заявлением о признании незаконным бездействия должностных лиц Инспекции Федеральной налоговой службы по Верх-Исетскому району города Екатеринбурга, выразившегося в отказе возместить 2 253 070 руб. налога на добавленную стоимость по уточненной декларации за декабрь 2003 г. и об обязании инспекции принять решение о возмещении указанной суммы налога.

Решением суда первой инстанции от 24.04.2006 в удовлетворении заявленных требований отказано.

Федеральный арбитражный суд Уральского округа постановлением от 25.07.2006 решение суда оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд РФ, о пересмотре в порядке надзора указанных судебных актов общество просит их отменить, ссылаясь на нарушение судами единообразия в толковании и применении норм налогового законодательства, регламентирующих порядок возмещения налога.

В отзыве на заявление инспекция просит оставить названные судебные акты без изменения как соответствующие действующему законодательству.

Позиция суда

Общество 21.01.2004 представило в инспекцию налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов за декабрь 2003 г. и документы, предусмотренные ст. 165 Налогового кодекса РФ. К вычету в декларации заявлено 3 508 569 руб. налога на добавленную стоимость.

По результатам камеральной налоговой проверки этой декларации инспекцией принято решение от 20.04.2004 № 03-05/122 об отказе обществу в возмещении указанной суммы налога в связи с неподтверждением обоснованности применения налоговых вычетов.

Уточненную налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов за декабрь 2003 г. общество представило в инспекцию 20.09.2005 и заявило в ней к вычету 2 253 070 руб.

spori.indd 59 28.08.2007 18:27:08

По итогам рассмотрения этой декларации инспекцией решение не вынесено, налог не возмещен.

Эти обстоятельства послужили основанием для обращения общества в арбитражный суд с заявлением о признании незаконным бездействия должностных лиц инспекции по возмещению 2 253 070 руб. налога на добавленную стоимость по уточненной декларации за декабрь 2003 г. и об обязании инспекции принять решение о возмещении указанной суммы налога.

Отказывая в удовлетворении заявленных обществом требований, суд первой инстанции счел правомерным бездействие инспекции, исходя из того, что вычет по налогу на добавленную стоимость в данном случае должен быть включен в декларацию за тот налоговый период, в котором общество подтвердило свое право на его применение соответствующими первичными документами.

Как указал суд первой инстанции, при наличии решения налогового органа об отказе в возмещении налога на добавленную стоимость за декабрь 2003 г., не признанного в установленном порядке недействительным, инспекция не обязана повторно выносить решение о возмещении этого налога на основании уточненной декларации.

Суд кассационной инстанции поддержал вывод суда первой инстанции.

Между тем этот вывод является ошибочным ввиду следующего.

В силу п. 9 ст. 167 Налогового кодекса РФ при реализации товаров, предусмотренных подп. 1 п. 1 ст. 164 Налогового кодекса РФ, моментом определения налоговой базы по налогу на добавленную стоимость является последний день месяца, в котором собран полный пакет документов, указанных в ст. 165 Налогового кодекса РФ.

По первоначально представленной обществом налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов за декабрь 2003 г. применение этой налоговой ставки инспекцией признано обоснованным.

Отказ инспекции в возмещении указанного налога мотивирован неподтверждением его обоснованности в связи с непредставлением в налоговый орган счетов-фактур, книги покупок и других документов, подтверждающих уплату налога.

Позже (20.09.2005) общество представило в инспекцию уточненную налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов за декабрь 2003 г., уменьшив размер налогового вычета, относящегося к операциям, по которым применение налоговой ставки 0 процентов решением инспекции от 20.04.2004 № 03-05/122 подтверждено применительно к конкретному налоговому периоду — декабрю 2003 г.

Норма п. 2 ст. 173 Налогового кодекса РФ предусматривает возможность возмещения налогоплательщику сумм налога на добавленную стоимость в случае превышения налоговых вычетов, заявленных в декларации, над суммами налога, исчисленными в связи с реализацией товаров (работ, услуг), в пределах установленного этим п. срока — трех лет после окончания соответствующего налогового периода.

При этом независимо от правомерности заявленных налогоплательщиком вычетов, инспекция в соответствии с положениями ст. 88, п. 4 ст. 176 Налогового кодекса РФ обязана проверить представленную налогоплательщиком декларацию и приложенные к ней документы и принять решение о возмещении путем зачета или возврата соответствующих сумм либо об отказе (полностью или частично) в их возмещении.

Невыполнение инспекцией возложенных на нее обязанностей влечет нарушение прав налогоплательщика.

Вывод судов первой и кассационной инстанций о том, что инспекция не допустила незаконного бездействия, не приняв решения по итогам рассмотрения представленной обществом 20.09.2005 уточненной налоговой декларации, не согласуется с названными положениями Кодекса.

Повторное обращение общества в инспекцию по поводу налоговых вычетов и возмещения сумм налога на добавленную стоимость за декабрь 2003 г., уплаченных поставщикам, в форме подачи уточненной декларации само по себе не препятствовало рассмотрению вопроса о правомерности налоговых вычетов, поскольку эти вычеты непосредственно связаны с теми экспортными операциями, по которым правомерность применения налоговой ставки 0 процентов была подтверждена инспекцией применительно к конкретному налоговому периоду (декабрь 2003 г.).

Согласно п. 6 ст. 166 Налогового кодекса РФ сумма налога по операциям реализации товаров (работ, услуг), облагаемым в силу п. 1 ст. 164 Налогового кодекса РФ по налоговой ставке 0 процентов, исчисляется отдельно по каждой такой операции в соответствии с порядком, установленным п. 1 ст. 166 Налогового кодекса РФ.

Обращаясь повторно за возмещением налога на добавленную стоимость, общество

spori.indd 60 28.08.2007 18:27:14

оформило декларацию, исходя из требований Инструкции по заполнению декларации по налогу на добавленную стоимость по операциям, облагаемым по налоговой ставке 0 процентов, утвержденной приказом Министерства РФ по налогам и сборам от 21.01.2002 № БГ-3-03/25, и приложило документы, предусмотренные ст. 165 и 172 Налогового кодекса РФ.

Таким образом, инспекция располагала реальной возможностью для проверки вопроса о правомерности заявления к вычету суммы налога на добавленную стоимость и возмещения ее из бюджета, однако своих обязанностей не выполнила, ущемив тем самым права налогоплательщика.

Поэтому в данном случае у суда не было оснований считать бездействие инспекции правомерным.

Право на возмещение из бюджета заявленной обществом суммы налога на добавленную стоимость по существу инспекцией не оспаривается. Возражения против заявленных обществом требований касаются лишь порядка подачи декларации.

Между тем Кодексом право на возмещение сумм налога не поставлено в зависимость от того, как налогоплательщиком поименована декларация по налоговой ставке 0 процентов — как относящаяся к текущему периоду или как уточненная к периоду отгрузки товара на экспорт.

При названных обстоятельствах обжалуемые судебные акты нарушают единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права, поэтому в силу п. 1 ст. 304 Арбитражного процессуального кодекса РФ подлежат отмене.

Постановление Президиума ВАС РФ от 27 февраля 2007 г. № 11484/06

Выводы суда

Налоговый орган нарушил сроки возмещения налога на добавленную стоимость, в связи с чем согласно пункту 4 ст. 176 Кодекса на сумму, подлежащую возврату обществу, начисляются проценты.

Суть дела

Общество с ограниченной ответственностью «Тхоместо Терминал» (ныне — общество с ограниченной ответственностью «Метсялиитто Санкт-Петербург») 20.11.2003 представило в Межрайонную инспекцию Министерства РФ по налогам и сборам № 8 по городу Санкт-Петербургу (в настоящее время — Межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы № 8 по городу Санкт-Петербургу) налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость по ставке 0 процентов за октябрь 2003 г., согласно которой к возмещению из бюджета РФ подлежало 4 076 064 руб. К декларации были приложены документы, предусмотренные ст. 165 Налогового кодекса РФ, подтверждающие право на возмещение, и заявление о возмещении указанной суммы налога из бюджета РФ путем ее возврата на расчетный счет общества.

Налоговый орган решением от 07.05.2004 № 11/9223 в возмещении 4 085 514 руб. налога на добавленную стоимость за октябрь 2003 г. отказал.

Решением Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 06.07.2004 по другому делу (№ А56-13693/04) решение инспекции от 07.05.2004 признано незаконным. Суд обязал налоговый орган принять решение о возврате обществу из федерального бюджета 4 076 064 руб. налога на добавленную стоимость за октябрь 2003 г. и направить это решение в органы федерального казначейства в порядке, установленном п. 4 ст. 176 Кодекса.

До 01.12.2004 названное решение арбитражного суда не было исполнено.

Общество 01.12.2004 направило в налоговый орган заявление о возмещении налога на добавленную стоимость за октябрь 2003 г. путем проведения зачета. Зачет в сумме 4 076 064 руб. проведен 03.12.2004.

Общество обратилось в Арбитражный суд города Санкт-Петербурга и Ленинградской области с заявлением о признании незаконным бездействия налогового органа, выразившегося в нарушении п. 3 ст. 176 Кодекса и неначислении процентов на сумму несвоевременно возвращенного налога, и обязании начислить проценты и направить органу федерального казначейства решение об их выплате в сумме 373 639 руб. 21 коп.

Решением Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 16.01.2006 по настоящему делу в удовлетворении заявления отказано.

Постановлением Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 28.03.2006 решение суда отменено, требования общества удовлетворены.

Суд счел, что общество представило заявление на возврат суммы налога на добавленную стоимость в пределах трехмесячного срока, установленного для камеральной проверки, заявление о возмещении налога

spori.indd 61 28.08.2007 18:27:19

путем проведения зачета до 29.03.2004 не предъявлялось. Следовательно, налоговый орган нарушил сроки возмещения налога на добавленную стоимость, в связи с чем согласно пункту 4 ст. 176 Кодекса на сумму, подлежащую возврату обществу, начисляются проценты.

Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа постановлением от 20.06.2006 постановление суда апелляционной инстанции отменил, решение суда первой инстанции оставил в силе.

Суды первой и кассационной инстанций исходили из того, что общество в декабре 2004 г. подало в инспекцию заявление о зачете 4 076 064 руб. налога на добавленную стоимость по налоговой декларации за октябрь 2003 г., которое налоговым органом исполнено в полном объеме. Таким образом, общество по собственной инициативе изменило способ возмещения налога на добавленную стоимость. Поскольку п. 4 ст. 176 Налогового кодекса РФ не устанавливает обязанности налогового органа начислять проценты на несвоевременно возмещенную из бюджета сумму налога путем зачета в счет имеющихся недоимок, общество не имеет права на возмещение процентов.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд РФ, о пересмотре названного постановления суда кассационной инстанции в порядке надзора общество просит его отменить как нарушающее единообразие в толковании и применении арбитражным судом норм права.

В отзыве на заявление инспекция просит оставить оспариваемый судебный акт без изменения как соответствующий действующему законодательству.

Позиция суда

В соответствии с п. 4 ст. 176 Налогового кодекса РФ возмещение сумм налоговых вычетов производится не позднее трех месяцев, считая со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации и документов, предусмотренных ст. 165 Кодекса. При нарушении сроков возврата сумм налога на сумму, подлежащую возврату налогоплательщику, начисляются проценты исходя из ставки рефинансирования Центрального банка РФ.

Как установлено судами, 20.11.2003 обществом в налоговый орган представлено заявление о возврате 4076 064 руб. налога на добавленную стоимость. Решением Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 06.07.2004 подтверждены право общества на возврат указанной суммы и обязанность инспекции принять решение о ее возврате и направить его в органы федерального казначейства.

Налоговый орган решение суда не выполнил и не исполнил свою обязанность по организации возврата денежных средств обществу до 03.12.2004 — даты фактически осуществленного возмещения налога в сумме 4076 064 руб. Действиями по зачету названной суммы инспекция подтвердила как право общества на возмещение упомянутой суммы, так и свою обязанность по ее возврату. Однако обязанность была выполнена несвоевременно: спустя год после подачи обществом налоговой декларации и заявления о возврате налога.

Законодательство РФ в области налогов и сборов нацелено на установление баланса частных и публичных интересов в сфере налогообложения и увязывает выплату процентов за просрочку получения налоговой выгоды с незаконными задержками со стороны налоговых органов выплаты причитающихся вычетов.

В качестве компенсации материальных и нематериальных потерь налогоплательщика от несвоевременного получения налоговой выгоды Кодекс предусматривает выплату процентов за несвоевременное выполнение функций по возмещению налоговых вычетов органами Федеральной налоговой службы. Отказ налоговых органов выплатить проценты в качестве компенсации за просрочку причитающихся платежей нарушает справедливый баланс, который надлежит поддерживать между интересами частных лиц (налогоплательщиков) и интересами общества.

Кроме того, обязанность налогового органа по возврату сумм налога на добавленную стоимость была установлена решением Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 06.07.2004 по делу № А56-13693/04. Этот судебный акт инспекцией не был исполнен.

При названных обстоятельствах у суда кассационной инстанции не имелось оснований для отмены постановления суда апелляционной инстанции.

Таким образом, решение суда первой инстанции от 16.01.2006 и постановление суда кассационной инстанции от 20.06.2006 нарушают единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права и в соответствии с п. 1 ст. 304 Арбитражного процессуального кодекса РФ подлежат отмене.

spori.indd 62 28.08.2007 18:27:23

Глава 2. НДФЛ

2.1. Спорные вопросы по определению объекта налогообложения

Исчисления налога с разницы при приобретении имущества по ценам ниже рыночных

В соответствии со ст. 211 Налогового кодекса РФ при получении налогоплательщиком дохода от организации и индивидуальных предпринимателей в натуральной форме в виде товаров (работ, услуг), иного имущества налоговая база определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из их цен, определяемых в порядке, аналогичном предусмотренному ст. 40 Налогового кодекса РФ. При этом в стоимость таких товаров включается соответствующая сумма налога на добавленную стоимость, акцизов.

Пункт 1 ст. 40 Налогового кодекса РФ гласит, что для целей налогообложения принимается цена товаров, работ или услуг, указанная сторонами сделки и пока не доказано обратное, предполагается, что это цена соответствует уровню рыночных цен.

К налогооблагаемым доходам, полученным в натуральной форме, в соответствии со ст. 211 Налогового кодекса РФ относятся:

1) оплата (полностью или частично) за налогоплательщика товаров (работ, услуг) или имущественных прав, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в интересах физического лица;

2) полученные налогоплательщиком лицом товары, выполненные в его интересах работы, оказанные в его интересах услуги;

3) оплата труда в натуральной форме.

Доходы в натуральной форме в соответствии с п. 1 ст. 211 Налогового кодекса РФ оцениваются в целях налогообложения в размере стоимости товаров (работ, услуг), исчисленной исходя из цен, определяемых в порядке ст. 40 части первой Налогового кодекса РФ. При этом налогооблагаемая база определяется с учетом сумм налога на добавленную стоимость, акцизов и налога с продаж.

В общем случае для целей налогообложения принимаются цены на товары (работы, услуги) согласно достигнутым договоренностям между организациями и физическими лицами.

Если же используемые в расчетах цены отклоняются более чем на 20% в сторону повышения или в сторону понижения от уровня цен, применяемых организациями по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени, для целей налогообложения доходы, полученные в натуральной форме, в соответствии с п. 3 ст. 40 Налогового кодекса РФ для избежания применения к организации штрафных санкций со стороны налоговых органов должны быть оценены по документально подтвержденной рыночной цене, под которой признается цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных (однородных) товаров (работ, услуг) в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях.

Если товары (работы, услуги) реализуются физическим лицам (работникам) бесплатно, они также должны быть включены в налогооблагаемую базу по рыночным ценам.

При определении и признании рыночной цены товара (работы или услуги) используются официальные источники информации о рыночных ценах на товары, работы или услуги и биржевых котировках (п. 11 ст. 40 Налогового кодекса РФ).

При отсутствии на соответствующем рынке товаров (работ, услуг) сделок по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) из-за отсутствия предложения на этом рынке таких товаров (работ, услуг), а также при невозможности определения соответствующих цен ввиду отсутствия либо недоступности информационных источников для определения рыночной цены организациями для определения цены на товар (работы, услуги) используется метод цены

spori.indd 63 28.08.2007 18:27:31

последующей реализации или затратный метод в порядке, определенном п. 10 ст. 40 Налогового кодекса РФ.

При реализации товаров (работ, услуг) по государственным регулируемым ценам (тарифам), установленным в соответствии с законодательством РФ, для целей налогообложения принимаются указанные цены (тарифы).

В соответствии с подп. 2 п. 1 ст. 223 Налогового кодекса РФ доходы в натуральной форме включаются в облагаемый налогом доход по факту получения доходов в натуральной форме.

В случае если организация использует натуральную форму оплаты труда, сумма начисленной заработной платы включается в облагаемый доход по факту начисления на последний день месяца. Если же по факту выдачи в счет натуральной формы оплаты труда доход в виде продукции (товаров, работ, услуг) оценивается в сумме, превышающей сумму начисленной заработной платы, соответствующая разница включается в облагаемый налогом доход по факту передачи работнику продукции (товаров) или оказания прочих услуг.

К налогооблагаемым суммам материальной выгоды, облагаемым налогом на доходы в совокупности с суммами заработной платы и прочих основных доходов, в соответствии со ст. 212 части второй Налогового кодекса РФ относятся:

1) материальная выгода, полученная от экономии на процентах за пользование налогоплательщиком заемными (кредитными) средствами, полученными от организаций или индивидуальных предпринимателей, за исключением материальной выгоды, полученной в связи с операциями с кредитными картами в течение беспроцентного периода, установленного в договоре о предоставлении кредитной карты;

(в ред. Федеральных законов от 29.12.2000 № 166-ФЗ, от 30.12.2004 № 212-ФЗ)

2) материальная выгода, полученная от приобретения товаров (работ, услуг) в соответствии с гражданско-правовым договором у физических лиц, организаций и индивидуальных предпринимателей, являющихся взаимозависимыми по отношению к налогоплательщику;

(в ред. Федерального закона от 29.12.2000 № 166-ФЗ)

3) материальная выгода, полученная от приобретения ценных бумаг.

Налогооблагаемая база по материальной выгоде, полученной от приобретения товаров (работ, услуг) у физических лиц по заключенным договорам гражданско-правового характера, в соответствии с п. 2 ст. 212 части второй Налогового кодекса РФ определяется как превышение цены идентичных (однородных) товаров (работ, услуг), реализуемых по рыночным ценам, определяемым в соответствии с частью первой ст. 40 Налогового кодекса РФ.

Налогооблагаемая база по приобретаемым у физических лиц ценным бумагам в соответствии с п. 4 ст. 212 Налогового кодекса РФ определяется как превышение рыночной стоимости ценных бумаг над суммой фактических расходов физического лица на их приобретение.

Во всех случаях доходы, полученные в виде материальной выгоды, включаются в облагаемый налогом доход в соответствии с подп. 3 п. 1 ст. 223 Налогового кодекса РФ по факту получения этих доходов.

Доходы физических лиц в иностранной валюте в соответствии с п. 5 ст. 210 Налогового кодекса РФ пересчитываются для целей налогообложения в рубли по курсу Банка России, установленному на дату фактического получения доходов.

Спорные вопросы возникают довольно часто в случае приобретения физическим лицом у организации имущества по цене ниже рыночной или ниже балансовой стоимости. В таких ситуациях доказать получение физическим лицом дохода в натуральной форме в виде материальной выгоды довольно сложно, ведь для этого покупатель и продавец должны быть признаны взаимозависимыми лицами. Такой спор рассматривал ФАС Московского округа:

Постановление ФАС Московского округа от 21.06.2006 № КА-А40/5449-06 по делу № А40-55916/05-99-351

Суть дела

Налоговым органом проведена выездная налоговая проверка организации по вопросам правильности исчисления, полноты и своевременности перечисления в бюджет НДФЛ, по результатам проверки принято решение, которым организация привлечена к ответственности, ей также доначислен НДФЛ.

Основанием для доначисления спорных платежей послужили следующие обстоятельства. По заключенным в 2002-2004 г.х с физическими лицами договорам организация реализовала автомобили. Денежные

spori.indd 64 28.08.2007 18:27:36

средства в наличной форме были внесены данными физическими лицами в кассу организации. При этом указанные физические лица в организации не работают и выплат от организации не получают.

Налоговый орган счел, что в соответствии со ст. 210, 211 Налогового кодекса РФ у организации возникла обязанность по исчислению, удержанию и перечислению сумм НДФЛ с физических лиц — покупателей автомобилей.

Организация обратилась в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа, а также выставленных на его основании требований об уплате налога, пени и налоговых санкций.

Позиция суда

Суд удовлетворил заявленные требования.

Делая в решении вывод о нарушении организацией п. 1 ст. 210, ст. 211 Налогового кодекса РФ в 2002 и 2004 гг., налоговый орган указал на то, что организация не удержала НДФЛ с дохода (в натуральной форме) в виде материальной выгоды от приобретения физическими лицами основных средств (автомашин), принадлежащих организации, в 2002 г. по цене ниже оценочной стоимости, определенной независимым оценщиком; в 2004 г. оценка транспортного средства на момент продажи независимой фирмой не производилась.

Таким образом, из решения налогового органа следует, что указанными физическими лицами получен доход в натуральной форме в виде материальной выгоды.

Выводы налогового органа признаны судом необоснованными, поскольку в п. 1 ст. 210 Налогового кодекса РФ указано, что при определении налоговой базы учитываются такие виды дохода, облагаемого НДФЛ, как приобретение имущества (в денежной и натуральной форме) и материальная выгода. Порядок определения дохода, полученного в натуральной форме, определен ст. 211 Налогового кодекса РФ, порядок определения дохода, полученного в виде материальной выгоды, определен ст. 212 Налогового кодекса РФ.

Категория «материальная выгода» не применима к правилам определения натуральной формы доходов в соответствии с п. 1 ст. 211 Налогового кодекса РФ, а применима лишь к сделкам с участием взаимозависимых лиц в соответствии п. 1 ст. 212 Налогового кодекса РФ. Между тем в решении налоговый орган указал, что вопрос взаимозависимости организации и физических лиц, получивших доход, организации не вменяется.

Также в решении налогового органа материальная выгода определена как разница между фактической и продажной стоимостью продаваемых автомашин, причем за фактическую стоимость в одном случае принята оценочная стоимость, определенная независимым оценщиком, а во втором случае — остаточная балансовая стоимость.

Между тем такого порядка определения размеров дохода, полученного в натуральной форме в виде материальной выгоды, действующее налоговое законодательство не содержит. В решении также не представлено доказательств того, что цены продажи автомобилей отклоняются более чем на 20% от рыночной цены идентичных товаров в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях в соответствии со ст. 40 Налогового кодекса РФ.

С учетом вышеизложенного суд пришел к выводу о том, что у физических лиц не возникло доходов, подлежащих обложению НДФЛ, а у организации не возникло обязанности по удержанию и перечислению в бюджет НДФЛ. Следовательно, у налогового органа отсутствовали правовые основания для доначисления НДФЛ и начисления пени.

Судом также признано неправомерным привлечение организации к налоговой ответственности по ст. 123 Налогового кодекса РФ, поскольку данная норма применима к налоговому агенту только в случае возможности удержания им суммы налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате в соответствии с п. 4 ст. 226 Налогового кодекса РФ, чего не было в рассматриваемом случае.

ССУДЫ И ЗАЙМЫ

Работники предприятий могут получать возвратные ссуды (займы) по согласованию с администрацией с последующим их возвратом. По договору займа (ст. 807 Гражданского кодекса РФ) одна сторона (предприятие-заимодавец) передает в собственность другой стороне (работнику-заемщику) деньги или другие вещи, определенные родовыми признаками, а заемщик обязуется возвратить заимодавцу такую же сумму денег (сумму займа) или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества. Срок и порядок возврата сумм

spori.indd 65 28.08.2007 18:27:41

займа и процентов за пользование им реализуется путем удержания соответствующих сумм из заработной платы.

В соответствии с подп. 1 п. 1 ст. 212 Налогового кодекса РФ материальная выгода, полученная физическим лицом от экономии на процентах за пользование налогоплательщиком заемными средствами, полученными от организации, является его доходом, включаемым в налоговую базу по налогу на доходы физических лиц. Налоговая база в этом случае определяется как превышение суммы процентов за пользование заемными средствами, выраженными в рублях, исчисленной исходя из действующей ставки рефинансирования, установленной Банком России на дату получения таких средств, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора по формуле:

Сумма займа х ставки рефинансирования Банка России х количество дней нахождения суммы займа у работника (с момента выдачи займа до момента уплаты процентов по нему или возврата займа): количество дней в году.

На основании п. 1 ст. 226 Налогового кодекса РФ организация, от которой работник получил доход, обязана исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить в бюджет сумму налога на доходы физических лиц.

Арбитражная практика показывает, что суды придерживаются другой точки зрения. По мнению судов, получение кредитов и займов не связано с получением экономической выгоды в какой-либо форме, поскольку при погашении заимствования заемщик возвращает заимодавцу такую же сумму денег, какая была получена им по договору займа, возврат денежных средств заимодавцу не приводит к образованию у него экономической выгоды.

Арбитражная практика

Постановление ФАС Уральского округа от 15.06.2006 № Ф09-4994/06-С2 по делу № А60-33045/05.

Вывод суда

Денежные средства, полученные физическим лицом по договору займа, не являются объектом обложения НДФЛ

Суть дела

Налоговый орган провел выездную проверку организации, в ходе которой установил, что организация неправомерно не удержала и не перечислила в бюджет НДФЛ с полученного работником заявителя дохода в результате оплаты предприятием стоимости его обучения. По мнению проверяющих, оплата предприятием обучения сотрудника является доходом последнего.

Организация обратилась в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным принятого по результатам проверки решения налогового органа, в части доначисления НДФЛ и привлечения к ответственности, предусмотренной ст. 123 Налогового кодекса РФ.

Позиция суда

Удовлетворяя заявленные требования, суд исходил из отсутствия у организации оснований для исчисления и уплаты НДФЛ.

Суд не признал спорную сумму доходом работника организации, поскольку она получена им от организации по договору займа.

Пунктом 1 ст. 209 Налогового кодекса РФ установлено, что объектом обложения НДФЛ признается доход, полученный налогоплательщиками от источников в РФ и (или) от источников за пределами РФ — для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами РФ.

Согласно п. 1 ст. 210 Налогового кодекса РФ, при определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со ст. 212 Налогового кодекса РФ.

В подп. 1 п. 2 ст. 211 Налогового кодекса РФ указано, что к доходам, полученным налогоплательщиком в натуральной форме, относится, в частности, оплата (полностью или частично) за него организациями или индивидуальными предпринимателями товаров (работ, услуг) или имущественных прав, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в интересах налогоплательщика.

При рассмотрении дела судом установлено, что между организацией и ее работником заключен договор займа для оплаты работником своего обучения.

По условиям договора оплата стоимости обучения производилась организацией при наличии встречного обязательства работника возвратить денежные средства в полном объеме.

spori.indd 66 28.08.2007 18:27:46

Таким образом, предоставленные денежные средства по договору займа, которые в силу заключенного договора подлежат возврату займодавцу, не являются доходом по смыслу ст. 41 и главы 23 Налогового кодекса РФ.

2.2. Расчеты с подотчетными лицами

В соответствии с «Порядком ведения кассовых операций в РФ», утвержденным Решением Совета директоров Центробанка России от 22 сентября 1993 г. № 40 денежные средства могут быть выданы под отчет на административно-хозяйственные расходы определенному кругу лиц, установленному приказом руководителя. Работники, получившие наличные деньги под отчет, обязаны не позднее трех рабочих дней по истечении срока, на который они выданы, предъявить в бухгалтерию организации отчет об израсходованных суммах и произвести окончательный расчет по ним. Иногда, при проверках налоговики придираются к тому, что деньги, взятые под отчет, не были своевременно израсходованы, по их мнению, у работника в этом случае возникает материальная выгода, так как он все это время безвозмездно пользуется деньгами фирмы, а значит, на эти суммы следует начислить НДФЛ. Однако такие претензии со стороны налоговых органов совершенно беспочвенны, поскольку при невозврате в срок денег, полученных под отчет, к работнику не переходит право собственности на них. Следовательно, не возвращенные в срок денежные средства не являются доходом подотчетного лица.

Арбитражная практика

Постановление ФАС Московского округа от 19.06.2006 № КА-А40/5456-06 по делу № А40-42008/05-33-337

Вывод суда

Денежные средства, полученные подотчетными лицами, не могут являться их доходом и, соответственно, облагаться НДФЛ, если производственный характер затрат, произведенных подотчетными лицами, документально подтвержден

Суть дела

Налоговым органом проведена выездная проверка организации по вопросу правильности и полноты исчисления НДФЛ за период с апреля 2002 г. по апрель 2005 г., по результатам которой вынесено оспариваемое решение, которым организации доначислен налог, пени, организация привлечена к налоговой ответственности по ст. 123 Налогового кодекса РФ.

При этом налоговый орган исходил из того, что организация принимала оправдательные документы по авансовым отчетам от сотрудников и проводила по бухгалтерскому учету суммы, не подтвержденные первичными документами и имуществом, что привело к нарушению подп. 1 п. 3 ст. 24 Налогового кодекса РФ, ст. 209, 210, 226 Налогового кодекса РФ и что организацией как налоговым агентом в 2002-2004 гг. не выполнены обязанности по удержанию и (или) перечислению НДФЛ.

Организация обратилась в арбитражный суд с заявлением о признании решения налогового органа недействительным.

Позиция суда

Суд пришел к выводу о том, что организацией подтвержден документально производственный характер затрат, произведенных подотчетными лицами, в связи с чем полученные ими денежные средства не являются доходами физических лиц, объект налогообложения НДФЛ в соответствии со ст. 209, 210 Налогового кодекса РФ отсутствует.

Форма товарного чека не содержится в альбоме унифицированных форм первичной учетной документации. Для принятия его к учету необходимо, чтобы он содержал реквизиты, перечисленные в п. 2 ст. 9 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Следовательно, номер товарного чека и печать не являются обязательными реквизитами.

Также налоговым органом включены в доход сотрудников приобретенные товарно-материальные ценности, на которые имеется чек контрольно-кассовой машины и отсутствуют товарные чеки.

Между тем для оприходования товарно-материальных ценностей, на которые отсутствуют товарные чеки, в организации утверждена форма акта, подотчетные лица также составляют акт по форме М-7, утвержденный Госкомстатом России, который подписывают члены комиссии и утверждает руководитель организации по направлению.

Сотрудники организации, направленные в командировки, отчитывались за полученные

spori.indd 67 28.08.2007 18:27:50

денежные средства следующими документами: приказ на командировку, командировочное удостоверение, билеты на проезд, документы на проживание в гостинице, отчет о командировке.

Счета из гостиниц оформлены в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 30.07.1993 № 745 и Приказом Минфина России от 13.12.1993 № 121, в которых утверждены формы счетов гостиниц 3-Г и 3-Гм, являющиеся бланками строгой отчетности и при их использовании разрешено не применять контрольно-кассовую технику.

Таким образом, доказательств того, что полученные под отчет денежные средства являются доходами сотрудников организации, не имеется.

Полученные подотчетными лицами денежные средства израсходованы на приобретение товаров для организации для производственной деятельности, а не на личные нужды, затраты на приобретение товарно-материальных ценностей подтверждены документально, а также то обстоятельство, что представленные счета имеют все необходимые реквизиты для подтверждения произведенных затрат на проживание работников организации, находившихся в командировках.

В соответствии со ст. 207 Налогового кодекса РФ налогоплательщиками НДФЛ признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами РФ, а также физические лица, получающие доходы от источников в РФ, не являющиеся налоговыми резидентами РФ.

В ст. 208 Налогового кодекса РФ перечислено, что относится к доходам от источников в РФ и за пределами РФ. В частности, от источников в РФ в соответствии с подп. 6 п. 1 ст. 208 Налогового кодекса РФ облагаются вознаграждения за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанные услуги, совершение действия в РФ, а в подп. 6 п. 3 ст. 208 Налогового кодекса РФ перечислены доходы, полученные от источников за пределами РФ.

Сотрудники пансионата не являются налоговыми резидентами, так как они проживали и работали на территории Украины.

То, что документы составлены на украинском языке, свидетельствует лишь о том, что данные расходы произведены на территории Украины, на которую не распространяется действие российского законодательства.

Тем не менее в бухгалтерском учете данные расходы отражались в российских рублях и на русском языке: авансовые отчеты, журналы-ордера с расшифровкой расхода, инвентарные карточки при оприходовании материалов.

При наличии первичных документов не может быть опровергнут тот факт, что денежные средства использовались на приобретение товарно-материальных ценностей, участвующих в производстве, а также оплачивались оказанные услуги.

Авансовые отчеты сотрудников подразделения, находящегося на территории Украины, содержат все необходимые документы на оприходование товаров, работ, услуг (накладные, акты выполненных работ и др.) и оплату товаров, работ, услуг (чеки, ККМ, корешки к приходному ордеру, квитанции банка).

Следовательно, денежные средства были использованы для ведения хозяйственной деятельности организации, они не могут являться доходом подотчетных лиц и, соответственно, облагаться подоходным налогом.

Постановление ФАС Московского округа от 19.06.2006 № КА-А40/3977-06 по делу № А40-55182/05-128-506.

Вывод суда

Отсутствие кассового чека, при наличии других оправдательных документов, не может являться безусловным свидетельством нецелевого использования подотчетными лицами денежных средств и получения ими дохода, облагаемого НДФЛ.

Суть дела

По результатам проведенной выездной налоговой проверки организации налоговым органом вынесено решение, которым организации доначислены НДФЛ, пени и применена налоговая санкция за неперечисление как налоговым агентом сумм НДФЛ в бюджет.

Решение налогового органа мотивировано тем, что для подтверждения расходов заявителя на оплату услуг автостоянки необходимо представление чеков ККМ, а квитанции к приходному кассовому ордеру, выданные автостоянкой, не являются надлежащими документами, подтверждающими производственные расходы. В связи с чем расходы по данным услугам являются доходом физического лица — подотчетного работника организации.

Организация обратилась в арбитражный суд с требованием о признании решения налогового органа недействительным.

spori.indd 68 28.08.2007 18:27:55

Позиция суда

Удовлетворяя заявленные требования, суд исходил из того, что решение налогового органа не соответствует налоговому законодательству, противоречит фактическим обстоятельствам и нарушает права и законные интересы организации.

Арбитражным судом сделан вывод о том, что организацией выполнены требования налогового законодательства, представленными документами надлежащим образом подтверждаются расходы по оплате за услуги автостоянки.

Судом проверены и обоснованно отклонены, как не соответствующие фактическим обстоятельствам дела и опровергаемые представленными доказательствами, доводы налогового органа об отсутствии документов, подтверждающих расходы организации по оплате за услуги автостоянки.

При этом суды исходили из того, что организацией представлены в материалы дела квитанции к приходно-кассовым ордерам, выданные кооперативом по строительству и эксплуатации коллективного гаража для автомобилей индивидуальных владельцев.

Названные доказательства надлежащим образом подтверждают принятие денежных средств от организации за оказанные услуги автостоянки.

В соответствии с п. 13 Порядка ведения кассовых операций в РФ, утвержденного письмом ЦБ РФ от 04.10.1993 № 18, прием наличных денег кассами предприятий производится по приходным кассовым ордерам, подписанным главным бухгалтером или лицом, на это уполномоченным письменным распоряжением руководителя предприятия. О приеме денег выдается квитанция к приходному кассовому ордеру за подписями главного бухгалтера или лица, на это уполномоченного, и кассира, заверенная печатью (штампом) кассира или оттиском кассового аппарата.

Согласно ст. 9 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет. Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации.

Форма приходного кассового ордера утверждена Постановлением Госкомстата России от 18.08.1998 № 88, в связи с чем квитанция к приходно-кассовому ордеру является оправдательным документом, подтверждающим расходование подотчетных денежных средств.

Таким образом, ссылки налогового органа на то, что без чека контрольно-кассовой машины соответствующие расходы не могут считаться подтвержденными, признаны судом необоснованными, противоречащими действующему, в том числе налоговому, законодательству.

Судом также сделан вывод о том, что в соответствии со ст. 211, 237 Налогового кодекса РФ услуги автостоянки, оказанные организации, не являются личным доходом физического лица, так как автомашина является собственностью организации.

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 20.03.2006 № А05-8818/2005-29.

Вывод суда

Положительные курсовые разницы по суммам, подлежащим перечислению комитенту, не являются доходом предпринимателя-комиссионера и не подлежат включению в налогооблагаемую базу по НДФЛ, поскольку денежные средства, поступившие от покупателя товара на счет комиссионера в качестве оплаты за поставленный товар, являются собственностью комитента, а комиссионеру принадлежит только сумма комиссионного вознаграждения, полученного за оказанные услуги.

Суть дела

В ходе проверки налоговый орган установил, что предприниматель при определении налоговой базы по налогу на доходы физических лиц за 2001-2002 гг. не учел доход в виде положительных курсовых разниц по валютным счетам.

Налоговый орган счел, что указанные курсовые разницы являются доходом предпринимателя и подлежат налогообложению на основании п. 1 ст. 224 Налогового кодекса РФ, в связи с чем доначислил предпринимателю за 2001-2002 гг. налог на доходы физических лиц с соответствующими пенями и привлек его к ответственности по пункту 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ за неполную уплату налога.

Позиция суда

В соответствии со ст. 209 Налогового кодекса РФ объектом налогообложения

spori.indd 69 28.08.2007 18:27:59

признается доход, полученный налогоплательщиками.

Пунктом 1 ст. 210 Налогового кодекса РФ предусмотрено, что при определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со ст. 212 Налогового кодекса РФ.

Судом установлено, что в проверяемый период предприниматель осуществлял деятельность в интересах других лиц на основании заключенных с ними договоров комиссии и субкомиссии. На валютные счета, открытые предпринимателем в банке, поступали денежные средства от иностранных покупателей за реализованные на экспорт пиломатериалы. Поступившие суммы, за минусом комиссионного вознаграждения, перечислялись им комитентам.

Пунктом 1 ст. 990 Гражданского кодекса РФ предусмотрено, что по договору комиссии одна сторона (комиссионер) обязуется по поручению другой стороны (комитента) за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента.

При этом в соответствии с п. 1 ст. 996 Гражданского кодекса РФ вещи, поступившие к комиссионеру от комитента либо приобретенные комиссионером за счет комитента, являются собственностью последнего.

Согласно п. 1 ст. 991 Гражданского кодекса РФ комитент обязан уплатить комиссионеру вознаграждение, а в случае, когда комиссионер принял на себя ручательство за исполнение сделки третьим лицом (делькредере), также дополнительное вознаграждение в размере и в порядке, установленных в договоре комиссии.

Таким образом, денежные средства, поступившие от покупателя товара на счет комиссионера в качестве оплаты за поставленный товар, являются собственностью комитента, а комиссионеру принадлежит только сумма комиссионного вознаграждения, полученного за оказанные услуги.

Следовательно, курсовые разницы по суммам, подлежащим перечислению комитентам, не могут являться доходом комиссионера.

В соответствии со ст. 209-210 Налогового кодекса РФ объектом налогообложения по НДФЛ признается доход налогоплательщика, полученный им как в денежной, так и в натуральной формах или право на распоряжение которым у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со ст. 212 Налогового кодекса РФ.

В арбитражной практике встречаются споры по вопросу о том, должен ли комитент учитывать в составе внереализационных доходов в целях налогообложения НДФЛ положительные курсовые разницы исходя из всех сумм денежных средств в иностранной валюте, поступающих на валютный счет комитента в связи с исполнением им обязательств по договору комиссии, или только исходя из суммы своего комиссионного вознаграждения.

В соответствии с п. 11 ст. 250 и подп. 5 п. 1 ст. 265 Налогового кодекса РФ внереализационными доходами (расходами) по налогу на прибыль организаций признаются доходы (расходы) в виде положительной (отрицательной) курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей (за исключением ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте) и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте, в том числе по валютным счетам в банках, проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю РФ, установленного Банком России.

Согласно подп. 7 п. 4 ст. 271 Налогового кодекса РФ при методе начисления датой признания внереализационных доходов признается дата перехода права собственности на иностранную валюту при совершении операций с иностранной валютой, а также последний день текущего месяца — по доходам в виде положительной курсовой разницы по имуществу и требованиям (обязательствам), стоимость которых выражена в иностранной валюте. Порядок признания расходов в виде отрицательных курсовых разниц, предусмотренный подп. 6 п. 7 ст. 272 Налогового кодекса РФ, аналогичен порядку признания доходов в виде положительных курсовых разниц.

Таким образом, налогоплательщик осуществляет переоценку денежных средств на валютном счете на последний день текущего месяца либо на дату перехода права собственности на иностранную валюту, в зависимости от того, что произошло раньше.

Поступление имущества в рамках посреднического договора не признается доходом посредника — индивидуального предпринимателя. Минфин России в письме от

spori.indd 70 28.08.2007 18:28:03

24.05.2005 № 03-03-02-05/23 рекомендует при определении доходов индивидуальных предпринимателей, подлежащих налогообложению, руководствоваться гражданским законодательством. В соответствии со статьями 971, 990, 1005 Гражданского кодекса РФ посредник обязуется совершить определенные юридические действия и сделки за счет другой стороны (доверителя, комитента, принципала).

Таким образом, имущество (включая денежные средства), поступившее индивидуальному предпринимателю в связи с исполнением обязательств по посредническому договору, а также в счет возмещения затрат, произведенных им за доверителя (комитента, принципала), если такие затраты не подлежат включению в состав их расходов, к доходам от предпринимательской деятельности не относятся.

Согласно п. 1 ст. 990 Гражданского кодекса РФ по договору комиссии одна сторона (комиссионер) обязуется по поручению другой стороны (комитента) за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента. Пунктом 1 ст. 1005 Гражданского кодекса РФ предусмотрено, что по агентскому договору агент по поручению принципала совершает за вознаграждение юридические и иные действия от своего имени, но за счет принципала. Статьей 972 Гражданского кодекса РФ предусмотрено, что за оказываемые посреднические услуги доверитель обязан уплатить поверенному вознаграждение, если это предусмотрено законом, иными правовыми актами или договором поручения.

Таким образом, доходом поверенного, комиссионера и агента является вознаграждение за услуги, оказываемые ими доверителю, комитенту или принципалу. Это положение распространяется и на индивидуальных предпринимателей, оказывающих услуги по договорам поручения, комиссии или агентским договорам, поскольку предпринимательская деятельность индивидуальных предпринимателей, как и предпринимательская деятельность организаций, регулируется гражданским законодательством согласно п. 3 ст. 23 Гражданского кодекса РФ.

Доходы в виде курсовой разницы от операций с иностранной валютой подлежат налогообложению НДФЛ на общих основаниях, поскольку они не поименованы в перечне доходов, не подлежащих налогообложению, перечисленных в ст. 217 Налогового кодекса РФ. Следовательно, такие доходы относятся к доходам, облагаемым по ставке 13 процентов, полученным от источников выплаты в РФ.

Однако Минфин России в письме от 18.02.2005 № 03-05-01-04/37 указал, что ст. 212 Налогового кодекса РФ содержит исчерпывающий перечень случаев, когда материальная выгода признается доходом для целей взимания НДФЛ, и этот перечень не включает курсовые разницы. Поэтому курсовая разница не может быть признана доходом и, соответственно, являться объектом налогообложения НДФЛ. Вместе с тем к указанным сделкам покупки (продажи) иностранной валюты в установленных случаях могут применяться положения ст. 40 Налогового кодекса РФ, а также подп. 2 п. 1 ст. 212 Налогового кодекса РФ в случае приобретения иностранной валюты у организаций, являющихся взаимозависимыми по отношению к налогоплательщику — физическому лицу.

В то же время в письме Минфина России от 20.03.2006 № 03-03-04/1/259 содержатся разъяснения о том, что курсовые разницы учитываются агентом в составе внереализационных доходов и расходов в целях налогообложения прибыли только исходя из суммы своего агентского вознаграждения.

Во избежание двойного налогообложения либо признания одного и того же расхода дважды (у агента и принципала), а также учитывая то, что денежные средства в иностранной валюте, поступающие на валютный счет агента в связи с исполнением обязательств по агентскому договору (кроме средств, являющихся агентским вознаграждением), не являются его собственностью, указанные денежные средства не образуют курсовую разницу у агента.

Налогоплательщик (агент) в этом случае должен, по мнению Минфина России, самостоятельно разделить денежные средства, находящиеся на его валютном счете, на те, которые являются его агентским вознаграждением, и те, которые являются собственностью принципала. Основанием для этой операции является агентский договор, а также первичные документы, применяемые данной организацией.

Анализ арбитражной практики показывает, что арбитражные суды не разделяют точку зрения финансового ведомства.

По мнению судей, возникающие положительные курсовые разницы учитываются комиссионером в составе внереализационных доходов в целях налогообложе-

spori.indd 71 28.08.2007 18:28:09

ния НДФЛ, но только исходя из суммы его комиссионного вознаграждения.

Исходя из положений п. 1 ст. 996 Гражданского кодекса РФ денежные средства, поступившие от покупателя товара на счет комиссионера в качестве оплаты за поставленный товар, являются собственностью комитента, а комиссионеру принадлежит только сумма комиссионного вознаграждения, полученного за оказанные услуги.

Следовательно, курсовые разницы по суммам, подлежащим перечислению комитенту, не могут являться доходом комиссионера.

2.3. Обучение

Статья 196 Трудового кодекса РФ определяет права и обязанности работодателя по подготовке и переподготовке кадров.

Если фирма полностью или частично оплачивает обучение в интересах своего работника, то он получает доход в натуральной форме, который облагается налогом на доходы физических лиц по ставке 13 процентов.

Другое дело, когда работодатель проводит профессиональную подготовку, переподготовку, повышение квалификации работников, обучение их вторым профессиям в организации, а при необходимости — в образовательных учреждениях начального, среднего, высшего профессионального и дополнительного образования на условиях и в порядке, которые определяются коллективным договором, соглашениями, трудовым договором.

Указанное право работников на профессиональную подготовку, переподготовку и повышение квалификации реализуется путем заключения дополнительного договора между работником и работодателем и произведенные расходы налогом на доходы физических лиц не облагаются.

Этот вывод следует из Письма МНС России от 22 апреля 2002 г. № 04-4-08/1-64-П758:

«Начиная с 2001 г. налогообложение доходов физических лиц осуществляется в соответствии с положениями главы 23 «Налог на доходы физических лиц» части второй Налогового кодекса РФ.

В ст. 217 данной главы Налогового кодекса приведен перечень доходов, не подлежащих налогообложению, в который, в частности, включены компенсационные выплаты, выплачиваемые в соответствии с действующим законодательством.

Согласно п. 3 ст. 217 Налогового кодекса РФ от налогообложения освобождаются компенсационные выплаты в части расходов работодателей по повышению профессионального уровня работников».

Законом РФ от 10 июля 1992 г. № 3266-1 «Об образовании» установлено, что под образованием понимается целенаправленный процесс воспитания и обучения в интересах человека, общества, государства, сопровождающийся констатацией достижения гражданином (обучающимся) установленных государством образовательных уровней (образовательных цензов). Под получением гражданином (обучающимся) образования понимается достижение и подтверждение им определенного образовательного ценза, которое удостоверяется соответствующим документом.

Из положений ст. 21 Закона от 10 июля 1992 г. № 3266-1 следует, что профессиональная подготовка имеет целью ускоренное приобретение обучающимся навыков, необходимых для выполнения ими определенной работы, группы работ, и не сопровождается повышением образовательного уровня обучающегося. Профессиональная подготовка может быть получена в образовательных учреждениях начального профессионального образования и других образовательных учреждениях:

1) межшкольных учебных комбинатах;

2) учебно-производственных мастерских;

3) учебных участках (цехах);

4) образовательных подразделениях организаций, имеющих соответствующие лицензии;

5) в порядке индивидуальной подготовки у специалистов, прошедших аттестацию и имеющих соответствующие лицензии.

Что касается положений Трудового кодекса РФ, то в этом законодательном акте РФ установлено понятие компенсационных выплат, под которыми понимаются денежные выплаты, установленные в целях возмещения работникам затрат, связанных с исполнением ими трудовых или иных предусмотренных федеральным законом обязанностей. К гарантиям отнесены — средства, способы и условия, с помощью которых обеспечивается осуществление предоставленных работникам прав в области социально-трудовых отношений.

Следует также отметить, что положениями главы 31 Трудового кодекса РФ предус-

spori.indd 72 28.08.2007 18:28:14

мотрено проведение работодателем профессиональной подготовки, переподготовки и повышения квалификации работников, обучение их вторым профессиям в организации, а при необходимости — в образовательных учреждениях начального, среднего, высшего профессионального и дополнительного образования на условиях и в порядке, которые определяются коллективным договором, соглашениями, трудовым договором. Перечень необходимых профессий и специальностей определяется работодателем с учетом мнения представительного органа работников.

Работникам, проходящим профессиональную подготовку, работодатель должен создавать необходимые условия для совмещения работы с обучением, предоставлять гарантии, установленные настоящим Кодексом, иными нормативно-правовыми актами, коллективным договором, соглашениями, трудовым договором.

Поэтому в случае оплаты работодателями за своих работников стоимости обучения, связанного с повышением их образовательного уровня, указанные выплаты на основании п. 2 ст. 211 Налогового кодекса учитываются у этих работников при определении налоговой базы, облагаемой налогом на доходы физических лиц по ставке 13 процентов.

Кроме того, в Письме МНС РФ от 22 марта 2004 г. № 04-2-06/823@ сказано, «... что Согласно ст. 21 Закона РФ от 10.07.1992 № 3266-1 «Об образовании» профессиональная подготовка имеет целью ускоренное приобретение обучающимся навыков, необходимых для выполнения определенной работы, группы работ, и не сопровождается повышением образовательного уровня обучающегося, т. е. такое обучение не должно быть связано с получением нового высшего или среднего образования».

В законодательном порядке предоставление гражданам бесплатных образовательных услуг в образовательных организациях предусмотрено ст. 5 Закона только в случае получения такого образования в государственных и муниципальных образовательных учреждениях на конкурсной основе, если образование данного уровня физическое лицо получает впервые.

Также не подлежит налогообложению стоимость высшего или среднего образования, получаемого физическими лицами в соответствии с «Положением о целевой контрактной подготовке специалистов с высшим и средним профессиональным образованием из числа лиц, обучающихся за счет средств федерального бюджета и бюджетов субъектов РФ», утвержденным Постановлением Правительства РФ от 19.09.1995 № 942, либо в порядке осуществляемой на основе государственного заказа переподготовки согласно Постановлению РФ от 13.09.1994 № 1047 «Об организации переподготовки и повышения квалификации государственных служащих федеральных органов исполнительной власти» и Указу Президента РФ от 07.02.1995 № 103 «О государственном заказе на переподготовку и повышение квалификации государственных служащих» за счет средств федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ и местных бюджетов.

Оплата получения среднего или высшего профессионального образования за физических лиц в иных случаях подлежит включению в налогооблагаемый доход этих лиц в общеустановленном порядке в соответствии с подп. 1 п. 2 ст. 211 Налогового кодекса РФ».

При рассмотрении споров с налоговыми органами по вопросу о том, облагаются ли НДФЛ затраты работодателя на обучение работников, необходимо определить с какой целью получено образование. Если будет установлен факт направления на учебу работника по инициативе организации и в ее интересах, а также связь полученного работником образования с его производственной деятельностью, арбитражные суды признают оплату за обучение названного работника компенсационными выплатами, не подлежащими обложению НДФЛ в соответствии с абзацем 8 п. 3 ст. 217 Налогового кодекса РФ. Если судом будет доказано, что обучение производится в личных интересах налогоплательщика (физического лица), то сумма затрат на такое обучение, на основании подп. 1 п. 2 ст. 211 Налогового кодекса РФ должна включаться в налогооблагаемую базу по НДФЛ.

Арбитражная практика

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 12.05.2006 № А56-29153/2005.

Вывод суда

Стоимость обучения работника в качестве соискателя с целью получения им научной степени не подлежит обложению НДФЛ, если работник был направлен на учебу по инициативе и в интересах работодателя и

spori.indd 73 28.08.2007 18:28:18

получение работником образования связано с его производственной деятельностью.

Суть дела

В связи с неисполнением организацией как налоговым агентом обязанности по удержанию и перечислению в бюджет налога со стоимости оплаты обучения работника налоговый орган вынес решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения по ст. 123 Налогового кодекса РФ. Указанным решением организации также предложено уплатить НДФЛ, а также пени за его несвоевременную уплату.

По мнению налогового органа, затраты организации на обучение своего работника в качестве соискателя в СПбГУ являются доходом этого работника и подлежат обложению НДФЛ, так как обучение проводилось в интересах этого работника. Предоставление физическим лицам льгот по суммам, уплаченным предприятиями, в связи с получением ими ученой степени нормами действующего законодательства не предусмотрено.

Организация не согласилась с принятым решением и обратилась с заявлением в арбитражный суд.

Позиция суда

Согласно п. 3 ст. 217 Налогового кодекса РФ не подлежат обложению НДФЛ все виды установленных действующим законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ).

К числу таких компенсационных выплат отнесены и расходы на повышение профессионального уровня работников.

В соответствии со ст. 196 Трудового кодекса РФ необходимость профессиональной подготовки и переподготовки кадров для собственных нужд определяет работодатель.

Работодатель проводит профессиональную подготовку, переподготовку, повышение квалификации работников, обучение их вторым профессиям в организации, а при необходимости — в образовательных учреждениях начального, среднего, высшего профессионального и дополнительного образования на условиях и в порядке, которые определяются коллективным договором, соглашениями, трудовым договором.

Таким образом, в Трудовом кодексе РФ четко указано, что необходимость профессиональной подготовки для собственных нужд и вид получаемого образования определяет работодатель, а критерием включения или невключения расходов на обучение в доход физического лица является инициатива и цель получения образования. Формы профессиональной подготовки, переподготовки и повышения квалификации работников, перечень необходимых профессий и специальностей определяются работодателем с учетом мнения представительного органа работников. Работникам, проходящим профессиональную подготовку, работодатель должен предоставлять гарантии, установленные Трудовым кодексом РФ, иными нормативными правовыми актами, коллективным договором, соглашениями, трудовым договором.

Следовательно, расходы работодателя на подобное обучение должны освобождаться от обложения НДФЛ.

В силу указанного оплата обучения работника включается в облагаемый доход только в том случае, если работник получает образование по собственной инициативе и обучение не вызвано производственной необходимостью.

Данный вывод подтверждается Постановлением ВАС РФ от 18.07.2000 № 355/00, в котором указано, что стоимость подготовки сотрудников не может рассматриваться как доход сотрудников, если обучение производилось по инициативе работодателя с целью более эффективного выполнения ими своих обязанностей.

Судом установлено, что между организацией и учебным заведением — СПбГУ, имеющим лицензию на право ведения образовательной деятельности в сфере профессионального образования, заключен договор, на основании которого СПбГУ в интересах организации зачисляет ее работника в соискатели юридического факультета сроком на 5 лет, а также осуществляет специальную подготовку соискателя по кафедре государственного и административного права.

Во исполнение указанного договора организацией осуществлены денежные переводы платежными поручениями.

Поскольку судом установлен факт направления на учебу своего работника по инициативе организации и в ее интересах, а также связь полученного работником образования с его производственной деятельностью, суд признал оплату за обучение названного работника компенсационными выплатами, не подлежащими обложению НДФЛ.

spori.indd 74 28.08.2007 18:28:23

Довод налогового органа о том, что согласно подпункту 1 п. 2 ст. 211 Налогового кодекса РФ к доходам, полученным налогоплательщиком в натуральной форме в виде обучения, не относится стоимость обучения физического лица в качестве соискателя юридического факультета (получателя научной степени), а следовательно, нет оснований для применения льготы, не принят судом.

ВАС РФ в информационном письме от 14.03.2006 № 106 указал, что для применения льготы по налогообложению следует проводить разделение по субъекту, выступающему с инициативой профессиональной подготовки или переподготовки, а также по цели таких действий. Поэтому оплата обучения работника, проводимого по инициативе работодателя с целью более эффективного выполнения им трудовых обязанностей, вне зависимости от формы такого обучения, не образует личного дохода работника и не подлежит налогообложению.

Постановление ФАС Центрального округа от 22.02.2006 № А68-АП-14/10-05.

Вывод суда

Поскольку работник был направлен на учебу по инициативе и в интересах организации, а также имеется связь между образованием, полученным работником, и его производственной деятельностью, оплата обучения является компенсационной выплатой, не подлежащей обложению НДФЛ на основании п. 3 ст. 217 Налогового кодекса РФ.

Суть дела

Налоговым органом проведена выездная налоговая проверка организации по вопросам соблюдения налогового законодательства в части правильности исчисления, удержания, полноты и своевременности перечисления НДФЛ за период с 28.02.2003 по 31.08.2004, по результатам которой вынесено решение о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершенные налогового правонарушения, предусмотренного ст. 123 Налогового кодекса РФ, в виде взыскания штрафа.

Основанием для привлечения налогоплательщика к ответственности послужил вывод налогового органа о неправомерном невключении организацией как налоговым агентом в налогооблагаемую базу дохода, выплаченного в натуральной форме своим работникам, в виде оплаты стоимости за обучение в высших учебных заведениях.

Неисполнение организацией в добровольном порядке требования об уплате суммы штрафов послужило основанием для обращения налогового органа в арбитражный суд с соответствующим заявлением.

Позиция суда

Отказывая в удовлетворении требований налогового органа, арбитражный суд исходил из того, что получение высшего образования за счет организации осуществлялось в ее интересах, в связи с чем его стоимость не подпадает под понятие дохода, полученного налогоплательщиком в натуральной форме, установленного подп. 1 п. 2 ст. 211 Налогового кодекса РФ, и в силу п. 3 ст. 217 Налогового кодекса РФ не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения).

В соответствии со ст. 211 Налогового кодекса РФ к доходам, полученным налогоплательщиком в натуральной форме, в частности, относится оплата (полностью или частично) за него организациями или индивидуальными предпринимателями обучения в их интересах.

Вместе с тем согласно пункту 3 ст. 217 НК РФ не подлежат налогообложению налогом на доходы физических лиц все виды установленных действующим законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ), в частности, связанных с возмещением иных расходов, включая расходы на повышение профессионального уровня работников.

В соответствии с Законом РФ от 10.07.1992 № 3266-1 «Об образовании» профессиональное образование бывает начальным, средним, высшим, послевузовским. После начального профессионального образования каждое последующее профессиональное образование направлено на подготовку и переподготовку специалистов соответствующего уровня, удовлетворение потребностей личности в углублении и расширении полученного профессионального образования.

Исходя из изложенного следует, что затраты на обучение работников организации будут относиться к категории компенсационных выплат и, соответственно, освобождаться от налогообложения НДФЛ лишь в случае, когда достоверно будет установлено, что данное обучение производилось по инициативе работодателя с целью повы-

spori.indd 75 28.08.2007 18:28:27

шения квалификации работников, приобретения новых специальных знаний по специальности и дальнейшего использования этих знаний в работе. В противном случае, когда обучение производится в личных интересах налогоплательщика (физического лица), сумма затрат на такое обучение на основании подп. 1 п. 2 ст. 211 Налогового кодекса РФ должна включаться в налогооблагаемую базу по НДФЛ.

Как установлено судом и не оспаривается налоговым органом, работники с целью повышения их квалификации направлялись на учебу по решениям правления организации после назначения их на должности, требующие высшего образования, оплата производилась непосредственно учебному заведению.

Кроме того, с ними заключались договоры об отработке в данной организации по специальности в течение 7 лет с даты получения диплома об окончании учебного заведения.

Указанные обстоятельства свидетельствуют о том, что обучение указанных работников производилось по инициативе и в интересах организации, связано с производственной деятельностью (с использованием полученных знаний при выполнении трудовых обязанностей).

Доводы жалобы налогового органа о том, что имело место не повышение квалификации, а получение высшего образования, суд счел несостоятельными ввиду следующего.

Пункт 1 ст. 21 Закона № 3266-1 регламентирует вопросы профессиональной подготовки, под которой понимается процесс ускоренного приобретения навыков, необходимых для выполнения определенной работы, не сопровождающийся повышением образовательного уровня обучающихся.

Понятие «ускоренное приобретение обучающимся навыков» в контексте данной ст. следует понимать как получение в сжатые сроки небольшого объема знаний и навыков, достаточных для выполнения определенной работы или группы работ. Таким образом, профессиональная подготовка рассматривается как упрощенный процесс подготовки работников по профессиям, не требующим квалифицированного труда.

Кроме того, раздел IX Трудового кодекса РФ проводит различие понятий «профессиональная подготовка», «переподготовка» и «повышение квалификации».

Учитывая изложенное, суд пришел к выводу об отнесении произведенной организацией оплаты за обучение указанных работников к компенсационным выплатам, не подлежащим налогообложению, в связи с чем отказал во взыскании штрафа.

Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 01.03.2006 № Ф04-685/2006(20075-А45-6) по делу № А45-11453/05-43/385.

Вывод суда

Поскольку сотрудники были направлены на учебу по инициативе организации и в ее интересах, оплата за обучение не подлежит обложению налогом на доходы физических лиц.

Суть дела

Налоговым органом проведена выездная налоговая проверка организации по вопросам соблюдения законодательства о налогах и сборах, правильности исчисления и уплаты НДФЛ с 01.01.2001 по 21.02.2005. По результатам проверки вынесено решение о привлечении организации к налоговой ответственности по статье 123 НК РФ, которым также доначислен НДФЛ и пени.

При вынесении решения налоговый орган исходил из того, что организация неправомерно не включала в налогооблагаемую базу доходы физических лиц, которые ими получены в виде оплаты стоимости за обучение.

Организация обратилась в арбитражный суд с заявлением о признании решения налогового органа недействительным.

Позиция суда

Арбитражный суд не согласился с выводами налогового органа о неправомерном невключении в налогооблагаемые доходы физических лиц доходов, полученных ими в виде оплаты стоимости их обучения.

Согласно ст. 211 Налогового кодекса РФ к доходам, полученным в натуральной форме, относится оплата обучения в интересах налогоплательщика.

Из п. 3 ст. 217 Налогового кодекса РФ следует, что не подлежат обложению налогом на доходы физических лиц все виды установленных законодательством компенсационных выплат, связанных с возмещением иных расходов, включая расходы на повышение профессионального уровня работников.

Следовательно, условиями, необходимыми для отнесения сумм расходов, связанных с обучением (повышением квалификации), к компенсационным выплатам, выплатам за обучение не в интересах работника, а в интересах работодателя являются их непосредственная связь с производственным про-

spori.indd 76 28.08.2007 18:28:33

цессом организации и наличие договоров, заключенных с образовательными учреждениями.

Арбитражным судом установлено и подтверждается материалами дела, что в 2002 и 2003 гг. обучение сотрудников организации осуществлялось в негосударственном образовательном учреждении согласно заключенным договорам между организацией и учебным заведением. Обучение проводилось по инициативе организации с целью получения сотрудниками специальных знаний, связанных с деятельностью организации по программам «Эффективный менеджер» и «Финансовый менеджер» и другим.

Поскольку судом установлен факт направления организацией на учебу своих сотрудников по инициативе организации и в ее интересах, арбитражный суд согласился с выводами о том, что оплата за обучение не подлежит обложению НДФЛ.

2.4. Сотовая связь

Трудовой кодекс РФ возлагает на работодателя обязанность компенсировать работнику расходы, связанные с использованием личного имущества.

Что касается компенсаций за использование работниками сотовых телефонов, то никаких норм для списания законодательством РФ не установлено. Из чего некоторые налоговики делают вывод, что такие расходы должны облагаться НДФЛ в полном объеме. Однако это не так. В статье 188 Трудового кодекса РФ четко сказано, что, достаточно письменного соглашения сторон — трудового договора. И в этом случае удерживать НДФЛ не нужно со всей суммы компенсации, установленной в соглашении. Такой вывод содержится в письме Минфина РФ от 02.03.2006 № 03-05-01-04/43 по вопросу налогообложения налогом на доходы физических лиц и единым социальным налогом сумм компенсационных выплат за использование мобильного телефона, являющегося личным имуществом работника. В Письме сказано, что «...Согласно ст. 188 Трудового кодекса РФ при использовании работником с согласия или ведома работодателя и в его интересах личного имущества работнику выплачивается компенсация за использование, износ (амортизацию) инструмента, личного транспорта, оборудования и других технических средств и материалов, принадлежащих работнику, а также возмещаются расходы, связанные с их использованием. Размер возмещения расходов определяется соглашением сторон трудового договора, выраженным в письменной форме.

Таким образом, денежная компенсация за использование сотового телефона, принадлежащего работнику, не облагается налогом на доходы физических лиц и единым социальным налогом в пределах установленных организацией размеров.

При этом размер возмещения указанных расходов должен соответствовать экономически обоснованным затратам, связанным с фактическим использованием упомянутого имущества для целей трудовой деятельности. То есть организация должна располагать документами (или их заверенными в установленном порядке копиями), как подтверждающими право собственности работника на используемое имущество, так и подтверждающими расходы, понесенные им при использовании данного имущества в рабочих целях».

Производственный характер данных затрат может быть подтвержден договорами на предоставление услуг связи, заключенными организацией с операторами мобильной связи, приказами директора организации о закреплении телефонов за должностными лицами организации, счетами за оказанные услуги, выставляемыми операторами связи в адрес организации и оплачиваемыми последней, либо авансовыми отчетами, счетами, товарными и кассовыми чеками при оплате услуг сотовой связи через подотчетных лиц.

Если использование средств мобильной связи в производственных целях подтверждено документально, арбитражные суды признают оплату работодателем услуг мобильной связи компенсационными выплатами, не подлежащими включению в налогооблагаемую базу по НДФЛ, независимо от того, в чьей собственности находятся мобильные телефоны — в собственности (на балансе) организации или в собственности работников.

В тех случаях, если мобильные телефоны находятся на балансе организации как основные средства, то все расходы, связанные с оплатой за услуги мобильной связи, являются расходами юридического лица, а не физических лиц, за которыми они закреплены. Когда телефоны являются собственностью работников, компенсационные выплаты освобождаются от налогообложения в силу п. 3 ст.

spori.indd 77 28.08.2007 18:28:37

217 Налогового кодекса РФ, при этом судьи ссылаются на положения ст. 188 Трудового кодекса РФ, согласно которой при использовании работником с согласия или ведома работодателя в его интересах личного имущества работнику выплачивается компенсация за использование, износ инструмента, личного транспорта, оборудования и других технических средств и материалов, принадлежащих работнику, а также возмещаются расходы, связанные с их использованием.

Арбитражная практика

Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 24.04.2006 № Ф08-1482/2006-681А по делу № А32-47203/2004-59/1171.

Вывод суда

Поскольку мобильные телефоны, закрепленные за работниками организации, находятся на балансе организации как основные средства, то все расходы, связанные с приобретением платежных карт, иной оплатой за услуги телефонной связи, являются расходами юридического лица, а не физических лиц, за которыми они закреплены.

Суть дела

Налоговый орган провел выездную налоговую проверку организации по вопросам соблюдения налогового законодательства, правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налогов и иных обязательных платежей и сборов за 2001-2003 гг.

При проверке установлено, что на балансе предприятия числятся мобильные телефоны, которые закреплены за директором организации и заместителями. Налоговый орган счел невозможным отнесение сумм оплаты услуг сотовой телефонной связи через указанных подотчетных лиц на затраты организации, отнеся их к доходам физических лиц.

По результатам проверки налоговым органом принято решение о привлечении организации к налоговой ответственности в том числе на основании ст. 123 Налогового кодекса РФ за неправомерное неперечисление (неполное перечисление) сумм НДФЛ, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом. Данным решением организации также доначислены НДФЛ и пени.

Не согласившись с решением налогового органа, организация обратилась в арбитражный суд с заявлением о признании его недействительным.

Позиция суда

Признавая необоснованным доначисление налоговых платежей в связи с оплатой расходов за сотовые телефоны и услуги мобильной связи, арбитражный суд исходил из следующего.

Находящиеся на балансе организации как основные средства мобильные телефоны, закрепленные за директором и заместителями, оприходованы и поставлены на учет, следовательно, все расходы, связанные с приобретением платежных карт, иной оплатой за услуги телефонной связи, являются расходами юридического лица, а не физических лиц, за которыми они закреплены.

Использование мобильной связи руководством организации является обоснованным и связанным с производственной деятельностью организации, а расходы по оплате этих услуг имеют производственный характер.

Организация производила оплату услуг сотовой телефонной связи через указанных подотчетных лиц, что подтверждено авансовыми отчетами, счетами, товарными и кассовыми чеками.

Налоговый орган не представил доказательств использования телефонов для непроизводственных целей.

Постановление ФАС Московского округа от 27.02.2006 № КА-А41/14217-05 по делу № А41-К2-5347/05.

Вывод суда

Затраты, связанные с использованием средств мобильной связи в производственных целях, не включаются в налогооблагаемую базу по НДФЛ.

Суть дела

По результатам проведенной выездной налоговой проверки организации по вопросу правильности исчисления и уплаты НДФЛ за 2001-2004 гг. налоговым органом принято решение, в соответствии с которым организации было предложено уплатить НДФЛ, пени и штраф по ст. 123 Налогового кодекса РФ в связи с неуплатой начисленных налогов.

Решение обосновано тем, что организацией необоснованно не включены в налогооблагаемую базу суммы оплаты в интересах работников за услуги мобильной связи. При проведении проверки организацией не были представлены в налоговый орган первичные бухгалтерские документы, подтверждающие производственный характер затрат по

spori.indd 78 28.08.2007 18:28:42

мобильной связи, а именно трудовые договоры. Представленные договоры по безвозмездному пользованию не могут быть приняты в качестве оснований к освобождению от уплаты НДФЛ.

Посчитав свои права нарушенными данным решением, организация обратилась в арбитражный суд с заявлением о признании его незаконным.

Позиция суда

Удовлетворяя заявленные требования, суд исходил из права организации на основании ст. 217 Налогового кодекса РФ, ст. 118 Трудового кодекса РФ на невключение спорных выплат в налогооблагаемую базу НДФЛ, доказанности данного права надлежащими первичными документами.

В соответствии п. 3 ст. 217 Налогового кодекса РФ не подлежат налогообложению НДФЛ (освобождаются от налогообложения) в том числе все виды установленных действующим законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ).

Согласно ст. 188 Трудового кодекса РФ при использовании работником с согласия или ведома работодателя в его интересах личного имущества работнику выплачивается компенсация за использование, износ инструмента, личного транспорта, оборудования и других технических средств и материалов, принадлежащих работнику, а также возмещаются расходы, связанные с их использованием.

С учетом данных норм суды обоснованно пришли к выводу, что затраты, связанные с использованием средств мобильной связи в производственных целях, не включаются в налогооблагаемую базу для исчисления и уплаты НДФЛ.

Судом установлено, что на основании ст. 188 Трудового кодекса РФ организацией были изданы приказы об использовании личных мобильных телефонов для производственных целей с оплатой разговоров в пределах, установленных данными приказами и определением лиц, которым будет производиться оплата. С главным инженером, главным энергетиком, начальником ПДО и начальниками участков были заключены соответствующие трудовые договоры, которыми предусматривалась возможность использования мобильных телефонов в производственных целях с оплатой в установленных размерах организацией. Также судом установлено, что у организации имеются документы, подтверждающие данные расходы, а именно: авансовые отчеты, счета операторов связи. Доказательства в подтверждение данных обстоятельств представлены суду и имеются в материалах дела, что налоговым органом не оспаривается.

Налоговый орган не доказывает, что разговоры, оплата которых произведена организацией и не включена в налогооблагаемую базу по НДФЛ, не носят производственного характера.

При изложенных обстоятельствах суды обоснованно пришли к выводу о том, что основания для начисления НДФЛ, пени и штрафа за неуплату данного налога не имелось, а решение и выставленные на основании данного решения требования не соответствуют нормам НК РФ.

Доводы налогового органа, изложенные в кассационной жалобе, не могут быть приняты во внимание. В соответствии с п. 29 Постановления Пленума ВАС РФ № 5 от 28.02.2001 согласно части 1 ст. 53 АПК РФ каждое лицо, участвующее в деле, должно доказать те обстоятельства, на которые оно ссылается как на основание своих требований и возражений, а в силу ст. 59 АПК РФ арбитражный суд оценивает доказательства по своему внутреннему убеждению, основанному на всестороннем, полном и объективном исследовании имеющихся в деле доказательств.

Учитывая изложенные обстоятельства, суд обоснованно принял и оценил документы, представленные налогоплательщиком в обоснование правомерности невключения в налогооблагаемые базы по НДФЛ оплату услуг мобильной связи.

2.5. Единовременная материальная помощь

В соответствии п. 3 ст. 217 Налогового кодекса РФ не подлежат обложению НДФЛ все виды установленных действующим законодательством, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ), связанных с:

1) возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья;

spori.indd 79 28.08.2007 18:28:46

2) бесплатным предоставлением жилых помещений и коммунальных услуг, топлива или соответствующего денежного возмещения;

3) оплатой стоимости и (или) выдачей полагающегося натурального довольствия, а также с выплатой денежных средств, взамен этого довольствия;

4) оплатой стоимости питания, спортивного снаряжения, оборудования, спортивной и парадной формы, получаемых спортсменами и работниками физкультурно-спортивных организаций для учебно-тренировочного процесса и участия в спортивных соревнованиях;

5) увольнением работников, за исключением компенсации за неиспользованный отпуск;

6) гибелью военнослужащих или государственных служащих при исполнении ими служебных обязанностей;

7) возмещением иных расходов, включая расходы на повышение профессионального уровня работников.

Согласно п. 8 ст. 217 Налогового кодекса РФ не подлежат налогообложению суммы единовременной материальной помощи, оказываемой:

1) налогоплательщикам в связи со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством в целях возмещения причиненного им материального ущерба или вреда их здоровью на основании решений органов законодательной (представительной) и (или) исполнительной власти, представительных органов местного самоуправления либо иностранными государствами или специальными фондами, созданными органами государственной власти или иностранными государствами, а также созданными в соответствии с международными договорами, одной из сторон которых является Российская Федерация, правительственными и неправительственными межгосударственными организациями;

2) работодателями членам семьи умершего работника или работнику в связи со смертью члена (членов) его семьи;

3) налогоплательщикам в виде гуманитарной помощи (содействия), а также в виде благотворительной помощи (в денежной и натуральной формах), оказываемой зарегистрированными в установленном порядке российскими и иностранными благотворительными организациями (фондами, объединениями), в соответствии с законодательством РФ о благотворительной деятельности в РФ;

4) налогоплательщикам из числа малоимущих и социально незащищенных категорий граждан в виде адресной социальной помощи (в денежной и натуральной формах), оказываемой за счет средств федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ, местных бюджетов и внебюджетных фондов в соответствии с программами, утверждаемыми ежегодно соответствующими органами государственной власти;

5) налогоплательщикам, пострадавшим от террористических актов на территории РФ, независимо от источника выплаты.

В соответствие со ст. 22 Трудового кодекса РФ работодатель обязан возмещать вред, причиненный работникам в связи с исполнением ими трудовых обязанностей, а также компенсировать моральный вред в порядке и на условиях, которые установлены Трудовым кодексом РФ, федеральными законами и иными нормативными правовыми актами.

На основании ст. 237 Трудового кодекса РФ моральный вред, причиненный работнику неправомерными действиями или бездействием работодателя, возмещается работнику в денежной форме в размерах, определяемых соглашением сторон трудового договора.

По мнению Минфина России, изложенному в письме от 15.12.2004 № 03-05-01-04/107, выплаченная в соответствии со ст. 237 Трудового кодекса РФ на основании заявления работника компенсация морального вреда в связи с несчастным случаем на производстве подпадает под действие п. 3 ст. 217 Налогового кодекса РФ и не подлежит включению в налогооблагаемую базу по НДФЛ.

В письме Минфина России от 10.04.2006 № 03-05-01-05/53 разъяснено, что

«... *В соответствии с п. 3 ст. 217 Налогового кодекса РФ не подлежат налогообложению налогом на доходы физических лиц все виды установленных действующим законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ), связанных, в частности, с возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья.*

Согласно ст. 22 Трудового кодекса РФ работодатель обязан возмещать вред, причиненный работникам в связи с исполнением ими трудовых обязанностей, а также компенсировать моральный вред в порядке и на условиях, которые установлены Трудовым

spori.indd 80 28.08.2007 18:28:51

кодексом, федеральными законами и иными нормативными правовыми актами.

Возмещение работнику морального вреда производится работодателем в соответствии со ст. 237 Трудового кодекса РФ. Указанной статьей определено, что моральный вред, причиненный работнику неправомерными действиями или бездействием работодателя, возмещается работнику в денежной форме в размерах, определяемых соглашением сторон трудового договора.

В случае возникновения спора факт причинения работнику морального вреда и размеры его возмещения определяются судом независимо от подлежащего возмещению имущественного ущерба.

Из вышеизложенного следует, что выплаченная по исполнительному листу сумма возмещения морального вреда, причиненного работнику, является компенсационной выплатой, предусмотренной п. 3 ст. 217 Налогового кодекса РФ, и на этом основании не подлежит налогообложению налогом на доходы физических лиц».

То есть, Минфин РФ постоянно давал разъяснения, что данные выплаты налогом на доходы физических лиц не облагаются.

Но, как видно из арбитражной практики, споры налогоплательщиков с налоговыми органами по вопросу о том, облагается ли НДФЛ выплаченная работодателем компенсация морального вреда членам семей погибших работников, возникают довольно часто.

Арбитражная практика

Постановление ФАС Уральского округа от 22.06.2006 № Ф09-5304/06-С7.

Вывод суда

Выплаченная налогоплательщиком в связи с несчастным случаем на производстве компенсация морального вреда семье погибшего работника признана судом единовременной материальной помощью, освобожденной от обложения НДФЛ в соответствии с подп. 2 п. 8 ст. 217 Налогового кодекса РФ.

Суть дела

В связи с несчастным случаем на производстве организация в 2003 г. выплатила семье погибшего рабочего денежные средства в счет компенсации морального вреда.

В связи с тем, что с данной суммы организацией не был удержан и уплачен НДФЛ, налоговым органом по результатам выездной налоговой проверки принято решение о привлечении организации к налоговой ответственности, предусмотренной ст. 123 Налогового кодекса РФ, ей предложено уплатить неудержанный и неперечисленный налог и пени.

Организация, не согласившись с указанным решением, обратилась в арбитражный суд.

Позиция суда

Удовлетворяя требования организации, суд исходили из того, что спорные выплаты не подлежат налогообложению.

Из ст. 208 Налогового кодекса РФ следует, что для целей главы 23 Налогового кодекса РФ к доходам от источников в РФ компенсация за причиненный моральный вред не относится.

В соответствии с подп. 2 п. 8 ст. 217 Налогового кодекса РФ не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) суммы единовременной материальной помощи, оказываемой работодателями членам семьи умершего работника или работнику в связи со смертью члена (членов) его семьи.

В связи с несчастным случаем на производстве организация выплатила семье погибшего рабочего денежные средства в счет компенсации морального вреда. Данная компенсация по сути своей признана судом единовременной материальной помощью, оказанной членам семьи погибшего работника и освобожденной от налогообложения.

Таким образом, у налогового органа отсутствовали основания для начисления организации суммы НДФЛ.

Кроме того, в силу п. 9 ст. 226 Налогового кодекса РФ уплата налога за счет средств налоговых агентов не допускается.

Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 13.06.2006 № Ф04-3386/2006(23325-А27-31) по делу № А27-38636/2005-2.

Вывод суда

Произведенные организацией выплаты компенсаций морального вреда членам семей погибших работников не подлежат обложению НДФЛ, при этом не имеет значения, возмещается вред по решению суда, добровольно или в результате заключения соглашения между работодателем и членами семей погибших.

Суть дела

Налоговым органом проведена выездная налоговая проверка организации по вопро-

spori.indd 81 28.08.2007 18:28:57

сам соблюдения налогового законодательства, полноты и своевременности уплаты налогов и сборов за 2003-2005 гг.

По результатам проверки налоговым органом принято решение, согласно которому организация привлечена к налоговой ответственности по ст. 123 Налогового кодекса РФ за неперечисление в бюджет сумм НДФЛ в качестве налогового агента.

Основанием для принятия решения послужило то обстоятельство, что организация, производившая выплаты компенсаций морального вреда членам семей погибших работников, не исчислила, не удержала и не перечислила в бюджет НДФЛ с сумм указанных выплат. По мнению налогового органа, предусмотренная подп. 8 ст. 217 Налогового кодекса РФ льгота, в соответствии с которой освобождаются от налогообложения налогом на доходы физических лиц суммы единовременной материальной помощи, оказываемой работодателями членам семьи умершего работника, не относится к выплатам компенсаций морального вреда.

Считая решение налогового органа неправомерным, организация обратилась в арбитражный суд с заявлением о признании его недействительным.

Позиция суда

В соответствии с п. 3 ст. 217 Налогового кодекса РФ не подлежат обложению НДФЛ все виды установленных законодательством компенсационных выплат, связанных, в частности, с возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья.

Согласно п. 8 ст. 217 Налогового кодекса РФ не подлежат налогообложению суммы единовременной материальной помощи, оказываемой работодателями членам семьи умершего работника или работнику в связи со смертью члена (членов) его семьи.

В силу ст. 22 Трудового кодекса РФ работодатель обязан возмещать вред, причиненный работникам в связи с исполнением ими трудовых обязанностей, а также компенсировать моральный вред в порядке и на условиях, которые установлены Трудовым кодексом РФ, федеральными законами и иными нормативными правовыми актами.

Статьей 22 Федерального закона от 20.06.1996 № 81-ФЗ «О государственном регулировании в области добычи и использования угля, об особенностях социальной защиты работников организаций угольной промышленности» установлено, что в случае гибели работника организации по добыче (переработке) угля (горючих сланцев), занятого на работах с опасными и (или) вредными условиями труда, или в случае смерти инвалида, связанной с полученным им увечьем на производстве, каждому члену семьи пострадавшего, находящемуся на его иждивении, помимо компенсаций, предусмотренных Трудовым кодексом РФ и иными федеральными законами, выплачиваются единовременное пособие за счет средств этих организаций в порядке и на условиях, которые определяются соглашениями, коллективными договорами.

Как установлено судом, организация выплатила членам семей погибших единовременные пособия, заключив с семьями соглашения «О компенсации морального вреда».

Суд, проанализировав нормы материального права во взаимосвязи с имеющимися в деле доказательствами, сделал вывод о том, что произведенные налогоплательщиком выплаты членам семей погибших не подлежат обложению НДФЛ, в связи с чем его доначисление, привлечение к налоговой ответственности в виде штрафа является необоснованным.

Поскольку указанные выплаты являются выплатами социального характера, то они не подлежат обложению НДФЛ, и при этом не имеет значения, возмещается вред по решению суда, добровольно или в результате заключения соглашения между работодателем и членами семей погибших.

2.6. Обособленные организации

В соответствие с п. 2 ст. 11 Налогового кодекса РФ обособленное подразделение организации – это территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места. Признание обособленного подразделения организации таковым производится независимо от того, отражено или не отражено его создание в учредительных или иных организационно-распорядительных документах организации, и от полномочий, которыми наделяется указанное подразделение. При этом рабочее место считается стационарным, если оно создается на срок более одного месяца.

На основании п. 7 ст. 226 Налогового кодекса РФ налоговые агенты — российские организации, имеющие обособленные

spori.indd 82 28.08.2007 18:29:02

подразделения, обязаны перечислять исчисленные и удержанные суммы налога, как по месту своего нахождения, так и по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по месту нахождения обособленного подразделения, определяется исходя из суммы дохода, подлежащего налогообложению, начисляемого и выплачиваемого работникам этих обособленных подразделений.

Налоговые агенты, имеющие обособленные подразделения, перечисляют удержанную сумму подоходного налога по месту своего нахождения и месту нахождения своих обособленных подразделений, без распределения ее по бюджетам.

В арбитражной практике возникают споры о правомерности доначисления НДФЛ и пени налоговому агенту, который уплатил налог, удержанный с работников обособленного подразделения, по месту нахождения головной организации. А также в случае уплаты налога, удержанного с работников головной организации, по месту нахождения обособленного подразделения.

Минфин РФ в Письме 19.05.2006 № 03-05-01-04/129 разъясняет, что «*...Пунктом 7 ст. 226 Кодекса на налоговых агентов, имеющих обособленные подразделения, возлагается обязанность перечисления исчисленных и удержанных сумм налога на доходы физических лиц, как по месту своего нахождения, так и по месту нахождения каждого обособленного подразделения*».

Кроме того, в другом Письме Минфина России от 29.06.2006 № 03-05-01-04/194 сказано, что «*...если место работы указано в трудовом договоре как место нахождения головной организации, а фактически трудовая функция выполняется работником по месту нахождения структурного подразделения, то имеет место наличие обособленного подразделения организации, по месту нахождения которого необходимо встать на учет в налоговом органе.*

Так как организация поставлена на учет в налоговом органе по месту нахождения филиала, то не возникает необходимости в постановке на учет в налоговом органе по этому же месту нахождения стационарного рабочего места сотрудника головной организации, выполняющего функции бухгалтера филиала.

Пунктом 7 ст. 226 Налогового кодекса РФ на налоговых агентов, имеющих обособленные подразделения, возлагается обязанность перечисления исчисленных и удержанных сумм налога на доходы физических лиц как по месту своего нахождения, так и по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по месту нахождения обособленного подразделения, определяется исходя из суммы дохода, подлежащего налогообложению, начисляемого и выплачиваемого работникам этих обособленных подразделений.

Согласно ст. 230 Налогового кодекса РФ налоговые агенты обязаны вести учет доходов, полученных от них физическими лицами, а также представлять в налоговый орган по месту своего учета сведения о доходах физических лиц этого налогового периода и суммах начисленных и удержанных в этом налоговом периоде налогов.

Таким образом, головная организация должна исчислять и уплачивать налог на доходы физических лиц как по месту своего нахождения, так и по месту нахождения обособленного подразделения, при этом сумму налога, исчисленную с доходов, полученных работниками обособленного подразделения, необходимо перечислить в бюджет по месту нахождения обособленного подразделения.

С учетом вышеизложенного, головная организация должна перечислять в бюджет по месту нахождения филиала налог на доходы физических лиц, исчисленный с доходов, полученных работниками филиала, а также сотрудником головной организации, выполняющим свои трудовые функции по месту нахождения филиала.

Сведения о доходах физических лиц, как работников головной организации, так и работников филиалов должны быть представлены головной организацией по месту своего учета».

Нарушение п. 7 ст. 226 Налогового кодекса РФ налоговые органы рассматривают как неправомерное неперечисление сумм налога в бюджет и на этом основании направляют организации требования о перечислении неперечисленных сумм налога в бюджет по месту нахождения филиала или иного обособленного подразделения, начисляют пени на сумму задолженности. Данная точка зрения изложена в письме ФНС России от 17.01.2006 № 04-1-03/21, письме Управления ФНС по г. Москве от 01.07.2005 № 21-11/46394.

Однако мнение налоговых органов расходится со сложившейся арбитражной практикой.

spori.indd 83 28.08.2007 18:29:06

Постановление ФАС Дальневосточного округа от 30.03.2006, 23.03.2006 № Ф03-А24/06-2/571 по делу № А24-3132/2005-13.

Выводы суда

Перечисление организацией сумм НДФЛ за головную организацию в отделение Федерального казначейства по месту нахождения своего обособленного подразделения не образует задолженности по налоговым платежам и не образует состав налогового правонарушения, ответственность за которое предусмотрена ст. 123 Налогового кодекса РФ.

Суть дела

Налоговый орган в ходе проведения выездной налоговой проверки организации по вопросам правильности исчисления, удержания и перечисления НДФЛ за 2003-2005 гг. пришел к выводу о совершении налогоплательщиком правонарушения, выразившегося в том, что организация платежным поручением перечислила НДФЛ по выплаченным дивидендам за апрель 2004 г., указав код бюджетной классификации 1010201, код ОКАТО 30207000000 Елизовского района, вместо 30401000000 г. Петропавловска-Камчатского, что, по мнению налогового органа, свидетельствует об образовании задолженности перед бюджетом г. Петропавловска-Камчатского.

Как указал налоговый орган, главным требованием при уплате налога является обеспечение поступления денежных средств строго по назначению, которое достигается при правильном межбюджетном распределении органами Федерального казначейства на основании расчетных документов по каждому объекту налогообложения с указанием кода бюджетной классификации и конкретного кода ОКАТО муниципального образования. Таким образом, неправильное указание кода ОКАТО свидетельствует о нарушении порядка перечисления налога и неисполнении обязанности по уплате, что влечет ответственность по ст. 123 Налогового кодекса РФ.

По результатам проверки принято решение о привлечении организации к налоговой ответственности, предусмотренной ст. 123 Налогового кодекса РФ, в виде штрафа. Этим же решением организации предложено уплатить доначисленный налог, пени.

Не согласившись с решением налогового органа, организация обратилась в арбитражный суд с заявлением о признании его недействительным.

Позиция суда

Удовлетворяя заявленные требования, арбитражный суд пришел к выводу о том, что, несмотря на ошибочное указание кода ОКАТО, организация своевременно и в полном объеме перечислила НДФЛ в консолидированный бюджет соответствующего субъекта РФ. В связи, с чем факт неуплаты организацией НДФЛ по месту нахождения головной организации нельзя признать задолженностью, поскольку головная организация и ее обособленное подразделение, куда был перечислен налог (г. Елизово), расположены в пределах одного субъекта РФ. Таким образом, суд признал правомерным перечисление сумм НДФЛ за головную организацию в отделение Федерального казначейства по месту нахождения своего обособленного подразделения.

Согласно ст. 13 Налогового кодекса РФ НДФЛ относится к федеральным налогам.

Распределение данного налога между бюджетами различных уровней производится в соответствии с федеральным законодательством.

На основании абзаца 1 ст. 7 Федерального закона от 23.12.2003 № 186-ФЗ «О федеральном бюджете на 2004 год» и приложения 2 к нему доходы федерального бюджета, поступающие в 2004 г., формируются, в том числе за счет доходов от уплаты федеральных налогов и сборов — в соответствии с нормативами отчислений, согласно которым НДФЛ подлежит перечислению в полном объеме (100%) в соответствующие консолидированные бюджеты субъектов РФ.

В соответствии с пунктами 1-6 Инструкции «О порядке ведения учета доходов федерального бюджета и распределения в порядке регулирования доходов между бюджетами разных уровней бюджетной системы РФ», утвержденной Приказом Минфина России от 14.12.1999 № 91н, установлен единый порядок ведения учета доходов федерального бюджета. Таким образом, все поступления в виде уплаты налогов и налоговые санкции зачисляются на счета органов Федерального казначейства и после распределяются между бюджетами соответствующих уровней.

В соответствии с п. 7 ст. 226 Налогового кодекса РФ на налоговых агентов возложена обязанность по перечислению удержанных сумм налога как по месту своего нахождения, так и по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения.

Из смысла положений п. 4 ст. 24, подп. 1 п. 3 ст. 44, п. 2 ст. 45 Налогового кодекса РФ

spori.indd 84 28.08.2007 18:29:12

следует, что обязанность налогового агента по перечислению налога считается исполненной с момента предъявления в банк платежного поручения на перечисление налога при наличии достаточного денежного остатка на счете налогового агента.

Требования налогового законодательства по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет в установленные сроки НДФЛ организацией соблюдены.

Неправильное заполнение кода ОКАТО в платежном документе не образует состава налогового правонарушения, ответственность за которое предусмотрена ст. 123 Налогового кодекса РФ.

Следовательно, у налогового органа отсутствовали основания для начисления организации недоимки по налогу, пени и привлечения организации к налоговой ответственности по ст. 123 Налогового кодекса РФ в виде штрафа.

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 26.06.2006 по делу № А56-35761/2005.

Выводы суда

Уплата НДФЛ, удержанного с заработной платы работников обособленных подразделений организации, по месту нахождения самой организации, а не по месту нахождения ее обособленных подразделений не влечет ответственности по ст. 123 Налогового кодекса РФ.

Суть дела

Налоговый орган провел выездную налоговую проверку соблюдения организацией налогового законодательства, правильности удержания, полноты и своевременности уплаты НДФЛ за 2002-2005 гг., в ходе которой установил перечисление по месту нахождения головной организации сумм налога, удержанного с работников по месту нахождения филиала организации.

По мнению налогового органа, налогоплательщиком нарушены нормы п. 7 ст. 226 Налогового кодекса РФ, согласно которым данный налог подлежит уплате в бюджет по месту нахождения обособленного подразделения, каковым является филиал, а не по месту головной организации.

За данное нарушение решением налогового органа начислен штраф по ст. 123 Налогового кодекса РФ.

Поскольку организация не уплатила штраф в добровольном порядке, налоговый орган обратился в арбитражный суд с заявлением о его взыскании.

Позиция суда

Отказывая налоговому органу в удовлетворении заявленных требований, арбитражный суд исходил из следующего.

Согласно п. 7 ст. 226 Налогового кодекса РФ налоговый агент обязан перечислять в бюджет по месту нахождения обособленного подразделения сумму налога, определяемую исходя из суммы дохода, выплачиваемого работникам этого обособленного подразделения.

В силу ст. 123 Налогового кодекса РФ неправомерное неперечисление (неполное перечисление) сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом, влечет взыскание штрафа в размере 20 процентов от суммы, подлежащей перечислению.

Налоговым правонарушением в соответствии со ст. 106 Налогового кодекса РФ признается виновно совершенное противоправное деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое НК РФ установлена ответственность.

НК РФ не предусматривает ответственность за ненадлежащее исполнение налоговым агентом своих обязанностей, в частности за нарушение порядка перечисления удержанного НДФЛ.

Поскольку организация удержала и перечислила НДФЛ своевременно и в полном объеме, у налогового органа не было оснований для привлечения его к налоговой ответственности по ст. 123 Налогового кодекса РФ.

Такой вывод подтверждается и Постановлением Президиума ВАС РФ от 23.08.2005 № 645/05.

Учитывая изложенное, у налогового органа в рассматриваемом случае не имелось оснований для привлечения организации к налоговой ответственности по ст. 123 Налогового кодекса РФ в связи с нарушением порядка перечисления НДФЛ.

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 25.04.2006 по делу № А26-7548/2005-29.

Выводы суда

Организация неправомерно привлечена к ответственности по ст. 123 Налогового кодекса РФ за неперечисление как налоговым агентом сумм НДФЛ по месту нахождения своего обособленного подразделения,

spori.indd 85 28.08.2007 18:29:17

поскольку налог удержан и в полном объеме перечислен организацией по месту регистрации юридического лица, а НК РФ не устанавливает ответственности за нарушение порядка перечисления удержанного налога.

Суть дела

Налоговым органом проведена выездная налоговая проверка правильности исчисления, удержания, полноты и своевременности уплаты (перечисления) организацией в бюджет НДФЛ за 2002-2004 гг. В ходе проверки налоговым органом установлено, что организация в проверяемый период не перечисляла в бюджет по месту нахождения обособленных подразделений в городе Петрозаводске и городе Сортавала удержанные суммы НДФЛ. Организация производила перечисление налога по месту учета организации — в бюджет Прионежского района, тогда как в соответствии с п. 7 ст. 226 Налогового кодекса РФ должна была перечислять налог и по месту нахождения обособленных подразделений. В результате указанного правонарушения у организации возникла задолженность по уплате НДФЛ за 2002-2004 гг. по месту нахождения обособленных подразделений при одновременной переплате налога в бюджет Прионежского района.

По результатам проверки налоговый орган принял решение, в котором организации предложено уплатить в бюджеты по месту нахождения обособленных подразделений НДФЛ за 2002-2004 гг., пени за несвоевременную уплату налога, удержанного, но не перечисленного в соответствующие бюджеты. Этим же решением организация привлечена к ответственности, предусмотренной ст. 123 Налогового кодекса РФ, в виде взыскания штрафа.

Организация, считая решение налогового органа незаконным, обратилась в арбитражный суд.

Позиция суда

В п. 1 ст. 226 Налогового кодекса РФ установлено, что организации, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил доходы, указанные в п. 2 настоящей статьи, обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить сумму налога в соответствии со ст. 224 Налогового кодекса РФ.

Согласно п. 3 ст. 24 Налогового кодекса РФ налоговые агенты обязаны правильно исчислять, удерживать из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять в бюджеты (внебюджетные фонды) соответствующие налоги.

Пунктом 4 этой же ст. определено, что налоговые агенты перечисляют удержанные налоги в порядке, предусмотренном НК РФ для уплаты налога налогоплательщиком.

В соответствии с п. 7 ст. 226 Налогового кодекса РФ налоговые агенты — российские организации, имеющие обособленные подразделения, обязаны перечислять исчисленные и удержанные суммы налога как по месту своего нахождения, так и по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по месту нахождения обособленного подразделения, определяется исходя из суммы дохода, подлежащего налогообложению, начисляемого и выплачиваемого работникам этих обособленных подразделений.

Статьей 123 Налогового кодекса РФ установлена ответственность за неправомерное неперечисление (неполное перечисление) сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом, в виде взыскания штрафа в размере 20 процентов от суммы, подлежащей перечислению.

При этом НК РФ не предусматривает ответственности за ненадлежащее исполнение налоговым агентом своих обязанностей, в частности за нарушение порядка перечисления удержанного налога на доходы физических лиц.

Налоговым правонарушением согласно ст. 106 Налогового кодекса РФ признается виновно совершенное противоправное деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое НК РФ установлена ответственность.

Поскольку организацией НДФЛ был удержан и перечислен, налоговый орган не вправе был привлекать его к налоговой ответственности по ст. 123 Налогового кодекса РФ, предусмотренный в которой состав правонарушения не охватывает совершенные организацией действия.

Учитывая изложенное, суд пришел к выводу о том, что у налогового органа в рассматриваемом случае не имелось оснований для привлечения организации к налоговой ответственности по ст. 123 Налогового кодекса РФ.

Необходимо отметить, что арбитражные суды признают обоснованным доначисление налоговому агенту НДФЛ и пени в тех слу-

spori.indd 86 28.08.2007 18:29:21

чаях, когда головная организация и структурные подразделения находятся в разных субъектах РФ.

В таких случаях судьи ссылаются на то, что излишняя уплата НДФЛ по месту налогового учета налогового агента в один бюджет субъекта РФ не может компенсировать потери другого субъекта Федерации, в котором находятся обособленные подразделения организации.

Исходя из этого, перечисление удержанных сумм НДФЛ не по месту нахождения обособленного подразделения является ненадлежащим исполнением налоговым агентом обязанности, предусмотренной в п. 7 ст. 226 Налогового кодекса РФ, следовательно, доначисление налоговым органом НДФЛ, предложение уплатить его в соответствующий бюджет и начисление налоговым органом пеней является, по мнению арбитражных судов, правомерным. В связи с этим правомерным является и привлечение налогового агента к ответственности за неперечисление (неполное перечисление) сумм НДФЛ, подлежащих удержанию и перечислению на основании ст. 123 Налогового кодекса РФ.

2.7. Командировочные расходы

Виды «командировочных» компенсаций, освобожденных от налогообложения, перечислены в п. 3 ст. 217 Налогового кодекса РФ. Наиболее распространенными из них являются:

1) оплата расходов на проезд к месту командировки и обратно;

2) оплата расходов, связанных с наймом жилого помещения;

3) суточные.

Согласно ст. 168 Трудового кодекса РФ в случае направления в служебную командировку работодатель обязан возмещать работнику: расходы по найму жилого помещения; дополнительные расходы связанные с проживанием вне места жительства (суточные); иные расходы, произведенные работником с разрешения или ведома работодателя. При этом размеры возмещения не могут быть ниже размеров, установленных Правительством РФ для организаций, финансируемых их федерального бюджета. Максимальная же величина суточных трудовым законодательством не ограничена. Поэтому фактическая величина должна быть утверждена внутренними распорядительными документами фирмы (коллективным договором, Положением о командировках, приказами руководителями).

Первые два вида компенсаций (проезд к месту командировки и обратно и расходы по найму жилого помещения) освобождаются от НДФЛ в размере фактически израсходованных сумм при условии, что работник представил в бухгалтерию подтверждающие документы.

Суточные в бухгалтерском учете полностью относят на счета затрат в суммах, утвержденных указанными документами. Однако в расходы для целей налогообложения прибыли они могут быть приняты только по утвержденным нормам (подп. 12 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ). Нормы эти определены Постановлениями Правительства РФ от 08.02.2002 №93 (для коммерческих структур) и от 02.10.2002 № 729 (для бюджетных организаций). Согласно этим документам, суточные работникам выплачиваются из расчета 100 руб. в день. Суточные, которые выплачены сверх норм, указанных в этих документах, должны облагаться НДФЛ — на этом настаивают Минфин РФ и налоговые органы.

О том, что эти же нормы нужно использовать при расчете НДФЛ, МНС России заявило в Письме МНС России от 17.02.2004 № 04-2-06/127 «О налогообложении компенсационных выплат по возмещению расходов, связанных со служебными командировками».

В то же время арбитражная практика расходится с точкой зрения Минфина России и налоговых органов.

По мнению арбитражных судов для организаций, не финансируемых из федерального бюджета, нормы суточных в целях исчисления НДФЛ устанавливаются коллективным договором или локальным нормативным актом и ограничены только минимальным размером.

Решением ВАС РФ от 26.01.2005 № 16141/04 признано не соответствующим НК РФ и недействующим полностью письмо МНС России от 17.02.2004 № 04-2-06/127 «О налогообложении компенсационных выплат по возмещению расходов, связанных со служебными командировками».

Решение ВАС РФ от 26 января 2005 г. № 16141/04

Выводы суда

Признать письмо Министерства РФ по налогам и сборам от 17.02.2004 № 04-2-

spori.indd 87 28.08.2007 18:29:26

06/127 «О налогообложении компенсационных выплат по возмещению расходов, связанных со служебными командировками» не соответствующим Налоговому кодексу РФ и недействующим полностью.

Суть дела

Открытое акционерное общество обратилось в Высший Арбитражный Суд РФ с заявлением о признании недействующим письма Министерства РФ по налогам и сборам от 17.02.2004 № 04-2-06/127 «О налогообложении компенсационных выплат по возмещению расходов, связанных со служебными командировками», как не соответствующего п. 1 ст. 11, ст. 210, п. 3 ст. 217 Налогового кодекса РФ.

В соответствии с оспариваемым письмом суммы суточных, выплаченных сверх норм, установленных Постановлениями Правительства РФ от 08.02.2002 № 93 «Об установлении норм расходов организаций на выплату суточных или полевого довольствия, в пределах которых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций такие расходы относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией» и от 02.10.2002 № 729 «О размерах возмещения расходов, связанных со служебными командировками на территории РФ, работникам организаций, финансируемых за счет средств федерального бюджета», Приказом Министерства финансов РФ от 12.11.2001 № 92н «О размерах выплаты суточных при краткосрочных командировках на территории зарубежных стран», подлежат обложению налогом на доходы физических лиц в общеустановленном порядке.

По мнению заявителя, названное письмо противоречит п. 3 ст. 217 Налогового кодекса РФ, согласно которому при оплате работодателем налогоплательщику расходов на командировки как внутри страны, так и за ее пределы, в доход, подлежащий налогообложению, не включаются суточные, выплачиваемые в пределах норм, установленных в соответствии с действующим законодательством.

Законодательство, в силу которого устанавливаются нормы суточных, не включаемых в налогооблагаемый доход, не ограничивается названными Постановлениями Правительства РФ.

Общий порядок установления норм суточных и ограничения их размера предусмотрен трудовым законодательством. В соответствии со ст. 168 Трудового кодекса РФ порядок и размер суточных, выплачиваемых работникам, устанавливаются коллективным договором или локальным нормативным актом организации. Поэтому в налогооблагаемый доход не должны включаться суммы суточных, не превышающие размер, установленный таким договором или актом.

Позиция Федеральной налоговой службы

Мнение Федеральной налоговой службы в отзыве на заявление было таково, что к законодательству РФ, в соответствии с которым установлены нормы, в пределах которых суточные не включаются в налогооблагаемую базу по налогу на доходы физических лиц, относятся Постановления Правительства РФ от 08.02.2002 № 93 и от 02.10.2002 № 729. Согласно названным нормативным правовым актам нормы суточных за каждый день нахождения в командировке на территории РФ установлены в размере 100 руб.

По мнению ФНС России, довод заявителя о том, что для организаций, не финансируемых за счет средств федерального бюджета, нормы суточных устанавливаются коллективным договором или локальным нормативным актом и ограничены только минимальным размером, не является обоснованным, поскольку нарушает принцип равенства налогоплательщиков перед законом в части установления налоговых льгот.

Кроме того, оспариваемое письмо не отвечает признакам нормативного правового акта, поскольку содержит информацию относительно общеустановленных норм суточных и не противоречит законодательству о налогах и сборах. Непосредственно прав заявителя оно не затрагивает, поскольку касается вопроса налогообложения доходов физических лиц.

Позиция Минфина РФ

По мнению Министерства финансов РФ, оспариваемое письмо не противоречит Налоговому кодексу РФ, поскольку нормы суточных установлены Постановлениями Правительства РФ от 08.02.2002 № 93 и от 02.10.2002 № 729. Кроме того, письмо носит разъяснительный характер.

Позиция суда

Письмо МНС России содержит признаки нормативного правового акта, под которым понимается изданный в установленном

spori.indd 88 28.08.2007 18:29:31

порядке акт управомоченного на то органа государственной власти, органа местного самоуправления или должностного лица, устанавливающий правовые нормы (правила поведения), обязательные для неопределенного круга лиц, рассчитанные на неоднократное применение, действующие независимо от того, возникли или прекратились конкретные правоотношения, предусмотренные актом.

Оспариваемое письмо было принято 17.02.2004. На дату принятия письма право МНС России издавать нормативные правовые акты в пределах своей компетенции было установлено п. 11 Положения о Министерстве РФ по налогам и сборам, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 16.10.2000 № 783.

На момент обращения заявителя в арбитражный суд с заявлением об оспаривании указанного письма оно отменено не было.

Письмо адресовано налоговым органам и направлено на установление единообразного порядка обложения суточных налогом на доходы физических лиц, который по указанию МНС России должен быть доведен до нижестоящих (подчиненных) налоговых органов, что отличает данное письмо от разъяснений по конкретным вопросам налогоплательщиков.

МНС России и его органы образуют единую централизованную систему налоговых органов с обязательным подчинением нижестоящих лиц и органов вышестоящим органам и должностным лицам.

Поэтому оспариваемым письмом установлено обязательное для налоговых органов правило поведения, подлежащее неоднократному применению. В то же время оно содержит указания о правилах обложения суточных налогом на доходы физических лиц, соблюдения которых должностные лица налоговых органов вправе и обязаны требовать от налогоплательщиков (налоговых агентов).

Налогоплательщик (налоговый агент) является лицом, зависимым от поведения должностного лица налогового органа, осуществляющего контроль за правильностью исчисления и уплаты налога. При неисполнении положений указанного письма налоговыми агентами они могут быть привлечены налоговыми органами за совершение налогового правонарушения к ответственности, предусмотренной ст. 123 Налогового кодекса РФ.

Следовательно, данное письмо, являющееся обязательным к исполнению налоговыми органами в отношениях с налогоплательщиками (налоговыми агентами), затрагивает права и законные интересы последних в предпринимательской и иной экономической деятельности. Письмом по сути опосредованно установлено правило поведения также и для налогоплательщиков (налоговых агентов).

Таким образом, указанное письмо распространяется на неопределенный круг лиц и затрагивает права и законные интересы заявителя в предпринимательской и иной экономической деятельности.

Поскольку акты налоговых органов, которые по своему содержанию порождают права налоговых органов предъявлять требования к налогоплательщикам (налоговым агентам), могут быть обжалованы организациями и индивидуальными предпринимателями в арбитражный суд на основании ст. 137 и 138 Налогового кодекса РФ, а также ст. 29 Арбитражного процессуального кодекса РФ, определением суда было отказано в удовлетворении ходатайства ФНС России о прекращении производства по настоящему делу.

Пунктом 3 ст. 217 Налогового кодекса РФ предусмотрено, что при оплате работодателем налогоплательщику расходов на командировки как внутри страны, так и за ее пределы, в доход, подлежащий налогообложению, не включаются, в частности, суточные, выплачиваемые в пределах норм, установленных в соответствии с действующим законодательством.

Пунктом 1 ст. 11 Налогового кодекса РФ установлено, что институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства РФ, используемые в Кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено Кодексом.

Между тем законодательством о налогах и сборах ни нормы суточных, ни порядок их установления применительно к налогу на доходы физических лиц не определены; общий порядок установления таких норм, и ограничения их размера предусмотрены только трудовым законодательством.

Так, согласно ст. 168 Трудового кодекса РФ в случае направления в служебную командировку работодатель обязан возмещать работнику дополнительные расходы, связанные с проживанием вне места постоянного жительства (суточные). Порядок и размеры возмещения расходов, связанных со

spori.indd 89 28.08.2007 18:29:36

служебными командировками, определяются коллективным договором или локальным нормативным актом организации. При этом размеры возмещения не могут быть ниже размеров, установленных Правительством РФ для организаций, финансируемых из федерального бюджета.

Следовательно, для организаций, не финансируемых из федерального бюджета, нормы суточных устанавливаются коллективным договором или локальным нормативным актом и ограничены только минимальным размером.

В настоящее время размеры возмещения расходов, связанных со служебными командировками на территории РФ, для организаций, финансируемых из федерального бюджета, установлены Постановлением Правительства РФ от 02.10.2002 № 729. Однако данный документ не может быть применен для целей ст. 217 Налогового кодекса РФ по следующим основаниям.

В п. 1 названного Постановления прямо установлено, что оно применяется только для организаций, финансируемых за счет средств федерального бюджета. Кроме того, этот документ принят в целях упорядочения финансирования и расходования средств федерального бюджета. Таким образом, данный нормативный правовой акт имеет иную сферу применения, чем та, на которую указывает МНС России в оспариваемом письме. При этом, как следует из п. 3 Постановления от 02.10.2002 № 729, установленные размеры возмещения расходов, связанных с командировками, ограничивают только размер финансирования из федерального бюджета на указанные цели, но не ограничивают величину производимых работникам выплат, если они согласованы с работодателем. В этом случае расходы, превышающие установленные размеры, возмещаются организациями за счет экономии средств, выделенных из федерального бюджета на их содержание, а также за счет средств, полученных организациями от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности.

Следовательно, установленный Постановлением Правительства РФ от 02.10.2002 № 729 минимальный размер суточных не может быть признан нормой суточных, применяемой в целях налогообложения дохода физических лиц. При превышении указанного размера суточных с работника не могут взиматься денежные средства в виде налога на доходы физических лиц, если суточные выплачиваются в пределах норм, установленных коллективным договором или локальным нормативным актом.

Нормы суточных для целей налогообложения установлены Постановлением Правительства РФ от 08.02.2002 № 93. Однако в целях исчисления налога на доходы физических лиц это Постановление не может быть применено, поскольку оно принято в соответствии с подп. 12 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ и устанавливает нормы суточных, применяемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

Подпунктом 12 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ предусмотрено, что в состав расходов по налогу на прибыль включаются суточные в пределах норм, утверждаемых Правительством РФ.

В то же время в соответствии с п. 3 ст. 217 Налогового кодекса РФ не включаются в облагаемый налогом на доходы физических лиц доход суточные в пределах норм, установленных в соответствии с действующим законодательством.

Следовательно, Правительство РФ в силу прямого указания Налогового кодекса РФ не уполномочено принимать нормативный правовой акт, устанавливающий нормы суточных в целях исчисления налога на доходы физических лиц.

Однако в тех случаях, когда законодатель предусматривает применение нормативов, установленных для целей исчисления одного налога, к другому налогу, он использует такой прием юридической техники, как прямая отсылка к положениям, установленным для соответствующего налога. В ст. 217 Налогового кодекса РФ такая отсылка к нормам главы 25 Налогового кодекса РФ отсутствует. В данной ситуации невозможно и применение налогового законодательства по аналогии, поскольку это противоречило бы положениям ст. 3 Налогового кодекса РФ, согласно которым акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить. Любые неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах должны толковаться в пользу налогоплательщика.

Таким образом, указание в оспариваемом письме МНС России на то, что налогом на доходы физических лиц облагаются суммы суточных, выплаченные сверх норм, установленных Постановлением Правительства

spori.indd 90 28.08.2007 18:29:40

РФ от 08.02.2002 № 93, противоречит Налоговому кодексу РФ.

Суд находит убедительным и довод заявителя о том, что в соответствии со ст. 209 Налогового кодекса РФ объектом обложения налогом на доходы физических лиц признается доход, полученный налогоплательщиком. Согласно ст. 41 Налогового кодекса РФ доходом налогоплательщика может быть признана только его экономическая выгода в денежной или натуральной форме.

Между тем в соответствии со ст. 166 Трудового кодекса РФ служебной командировкой признается поездка работника исключительно по распоряжению работодателя на определенный срок для выполнения служебного поручения вне места постоянной работы. При определении экономической выгоды работника должны учитываться характер расходов и лицо, в интересах которого производятся расходы. При служебной командировке работник направляется в поездку по инициативе работодателя и в его интересах, поэтому и расходы на оплату суточных осуществляются именно в интересах работодателя, а не работника. Суточные же представляют собой компенсационную выплату по возмещению расходов работника, вызванных необходимостью выполнять трудовые функции вне места постоянной работы.

Следовательно, взимание с работника дополнительных денежных средств в виде подоходного налога в связи с получением последним средств, необходимых для выполнения служебного поручения, — неправомерно.

Экономическая выгода у работника может возникнуть только тогда, когда в качестве исключения из установленных правил ему выплачивается сумма в больших размерах, чем предусмотрено предприятием в коллективном договоре или локальном нормативном акте. При этом баланс интересов бюджета, работодателя и работника достигается тем, что при выплате суммы в размере, большем, чем прямо установлено в соответствии с подп. 12 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ Правительством РФ, работодатель не может уменьшить на эту сумму свою налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, в отличие, например, от расходов на оплату труда.

Суд находит необоснованными доводы ФНС России о том, что позиция заявителя нарушает принципы всеобщности и равенства налогообложения, а также порядок предоставления льгот, установленный Налоговым кодексом РФ, поскольку следует учитывать, что равенство налогообложения не означает, что у всех налогоплательщиков размер доходов, подлежащих налогообложению или исключаемых из налогообложения, должен быть одинаковым, и признает убедительными доводы заявителя о том, что равенство налогообложения в данном случае означает не равенство сумм облагаемых или не облагаемых доходов, а установление единого порядка налогообложения доходов.

Равный порядок налогообложения заключается в том, что при получении доходов, отвечающих критериям облагаемых доходов, они подлежат налогообложению у всех налогоплательщиков, за исключением случаев, предусмотренных законом, а при получении выплат, отвечающих критерию доходов, не подлежащих налогообложению, такие выплаты налогообложению не подлежат.

Согласно ст. 217 Налогового кодекса РФ для всех налогоплательщиков установлен единый, равный порядок признания суточных в составе доходов, не подлежащих налогообложению.

В соответствии с данным порядком любой налогоплательщик, получающий выплаты, которые по своему характеру являются суточными, т. е. компенсационными выплатами, направленными на возмещение работнику дополнительных расходов, связанных с выполнением поручения работодателя вне места постоянного жительства, выплачены в пределах размеров, установленных в соответствии с действующим законодательством, не обязан уплачивать с указанных выплат налог на доходы физических лиц.

Согласно ст. 168 Трудового кодекса РФ размеры возмещения суточных определяются коллективным договором или локальным нормативным актом организации вне зависимости от ее формы собственности и ведомственной принадлежности. Следовательно, в соответствии с действующим законодательством размер суточных для работников всех организаций определяется положениями, не носящими индивидуальный характер и направленными на неоднократное применение.

В то же время, поскольку организации могут иметь различный источник финансирования, порядок установления размера любых расходов за счет такого источника должен определяться с учетом положений специального законодательства. Особенности установления расходов, осуществляемых из бюджетов всех уровней, предусмотрены дейс-

spori.indd 91 28.08.2007 18:29:44

твующим бюджетным законодательством. Именно наличием различных источников финансирования и специальных норм, регламентирующих порядок расходов средств за счет соответствующих бюджетов, обусловлены особенности формы и субъекта, утверждающего объем таких расходов.

При этом действующее законодательство не исходит из того, что законно установленные нормы суточных должны быть по размеру одинаковыми для работников различных организаций. Размер возмещения определяется исходя из финансовых возможностей организации, т. е. действующее законодательство не обязывает работодателя возмещать расходы, связанные с выполнением его поручения вне места постоянного жительства работника, в полном объеме.

Тем не менее, такие выплаты, для их квалификации в качестве суточных в соответствии с действующим законодательством (ст. 168 Трудового кодекса РФ), должны в любом случае иметь характер компенсационных, т. е. направленных на возмещение работнику дополнительных расходов, связанных с выполнением поручения работодателя вне места постоянного жительства. Из этого обязаны исходить все организации, независимо от формы собственности и ведомственной принадлежности, при установлении норм суточных.

При этом следует учитывать, что и Постановлением Правительства РФ от 02.10.2002 № 729 не ограничено право организаций, финансируемых из федерального бюджета, на установление нормы суточных в соответствии со ст. 168 Трудового кодекса РФ в большем размере, чем предусмотрено указанным Постановлением, при наличии средств из других источников, полученных от предпринимательской или иной, приносящей доходы деятельности, а также за счет экономии.

Таким образом, данный нормативный правовой акт ограничивает только размер расходов на командировки, покрываемых за счет средств федерального бюджета, не ограничивая их размера, если они покрываются за счет других источников, и не ставя организации, финансируемые из федерального бюджета, в неравное положение с другими организациями при применении ст. 168 Трудового кодекса РФ.

Кроме того, заявитель представил суду убедительные доказательства того, что органы государственной власти субъектов РФ в соответствии с действующим законодательством также устанавливают размер суточных для организаций, финансируемых из бюджета субъектов РФ, выше установленного указанными Постановлениями, тем самым, подтвердив, что и государственные служащие, работающие в организациях, финансируемых из бюджета субъектов РФ, не ставятся в неравное положение по сравнению с работниками организаций, не финансируемых за счет средств бюджетов всех уровней.

Следовательно, позиция МНС России, представленная в оспариваемом письме, не соответствует нормам налогового законодательства. Предложенное в указанном письме толкование положений п. 3 ст. 217 Налогового кодекса РФ и Постановлений Правительства РФ от 08.02.2002 № 93 и от 02.10.2002 № 729, а также Приказа Минфина России от 12.11.2001 № 92н не в соответствии с их буквальным содержанием и вне системной связи со статьями 11, 41, 210 Налогового кодекса РФ, а также ст. 168 Трудового кодекса РФ, придает указанным нормативным правовым актам смысл, противоречащий их аутентичному смыслу, цели и сути возникающих на их основе отношений.

Согласно подп. 2 и 9 п. 1 ст. 6 Налогового кодекса РФ нормативный правовой акт о налогах и сборах признается не соответствующим Кодексу, если такой акт отменяет или ограничивает права налогоплательщиков, налоговых агентов, установленные Кодексом, или иным образом противоречит буквальному смыслу конкретных положений Налогового кодекса РФ.

При таких обстоятельствах заявление ОАО «Газпром» о признании недействующим письма Министерства РФ по налогам и сборам от 17.02.2004 № 04-2-06/127 «О налогообложении компенсационных выплат по возмещению расходов, связанных со служебными командировками» подлежит удовлетворению.

Но и после решения, принятого ВАС РФ, чиновники Минфина России своего мнения не изменили. В Письмах этого ведомства от 18.03.2005 № 03-05-01-04/59 и от 27.12.2005 № 03-11-04/3/190 снова утверждается, что «..Трудовой кодекс не устанавливает норм компенсационных выплат в возмещение командировочных расходов и не предусматривает установление таких норм работодателями, а лишь предоставляет работодателям право самостоятельно определять в коллективном договоре или локальном нормативном акте порядок и размер возмещения рас-

spori.indd 92 28.08.2007 18:29:48

ходов, связанных со служебной командировкой, в том числе дополнительных расходов, связанных с проживанием вне постоянного места жительства (суточных).

Таким образом, Трудовой кодекс лишь предоставляет работодателю право устанавливать размер возмещения расходов, связанных со служебной командировкой, а не наделяет его правом определения нормативного размера таких расходов, не учитываемого для целей налогообложения».

Поэтому на сегодняшний день представители налоговых органов продолжают считать, что необходимо удерживать НДФЛ со сверхнормативных суточных, а арбитражные суды придерживаются противоположной точки зрения.

Таким образом, налогоплательщики должны принимать самостоятельное решение о налогообложении сверхнормативных суточных, принимая во внимание большую вероятность судебных разбирательств с налоговиками.

Арбитражная практика

Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 10.05.2006 № А19-43926/05-5-Ф02-2236/06-С1 по делу № А19-43926/05-5

Вывод суда

Для организаций, не финансируемых из федерального бюджета, нормы суточных в целях исчисления НДФЛ устанавливаются коллективным договором или локальным нормативным актом и ограничены только минимальным размером.

Суть дела

Налоговым органом проведена выездная налоговая проверка организации, по результатам которой принято решение о привлечении к налоговой ответственности по статье 123 НК РФ, доначислении НДФЛ и пени.

Основанием для доначисления НДФЛ, соответствующих пеней и взыскания налоговой санкции послужили выводы налогового органа о занижении организацией налоговой базы на суммы командировочных расходов (суточных), выплаченных свыше предусмотренных норм. По мнению налогового органа, суммы суточных, превышающие установленную норму, следует включать в налогооблагаемую базу по НДФЛ.

Организация, считая решение в указанной части недействительным, обратилась в арбитражный суд с заявлением о признании его недействительным.

Позиция суда

Суд, удовлетворяя заявленные требования, исходил из того, что не подлежат обложению НДФЛ суточные, выплачиваемые работодателем работнику в случае направления в служебную командировку, в размере, определенном коллективным договором.

В соответствии с абзацем 10 подп. 3 ст. 217 Налогового кодекса РФ при оплате работодателем налогоплательщику расходов на командировки в доход, подлежащий налогообложению НДФЛ, не включаются суточные, выплачиваемые в пределах норм, установленных в соответствии с действующим законодательством.

Арбитражным судом установлено, что приказами, положением о порядке командирования работников, коллективным договором организации были установлены размеры суточных, подлежащих возмещению.

Налоговый орган в соответствии с частью 1 ст. 65 АПК РФ не доказал правомерность включения в налоговую базу по НДФЛ суточных, превышающих минимально установленный законодателем размер.

Постановление ФАС Уральского округа от 11.04.2006 № Ф09-2475/06-С2 по делу № А07-35525/05

Вывод суда

Поскольку надбавки за вахтовый метод работы являются компенсационными выплатами, они не подлежат обложению НДФЛ.

Суть дела

Организация обратилась в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа в части начисления НДФЛ, а также соответствующих сумм пеней и штрафа.

Основанием для принятия оспариваемого решения послужило необоснованное, по мнению налогового органа, невключение в объект налогообложения надбавок за вахтовый метод работы в период с мая 2004 г. и до конца 2004 г.

Позиция суда

Удовлетворяя заявленные требования, суд исходил из того, что надбавки за вахтовый метод работы обоснованно выплачивались работникам организации в пределах нормативов, установленных Постановлением Минтруда России от

spori.indd 93 28.08.2007 18:29:53

29.06.1994 № 51, поскольку в спорный период Правительством РФ не был принят соответствующий нормативный акт.

Согласно п. 3 ст. 217 Налогового кодекса РФ, не подлежат налогообложению НДФЛ все виды установленных законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ), связанных с выполнением физическим лицом трудовых обязанностей (в том числе переезд на работу в другую местность и возмещение командировочных расходов).

В соответствии со ст. 164 Трудового кодекса РФ компенсациями являются денежные выплаты, установленные в целях возмещения работникам затрат, связанных с исполнением ими трудовых или иных предусмотренных федеральным законом обязанностей.

Согласно ст. 302 Трудового кодекса РФ работникам, выполняющим работы вахтовым методом, за каждый календарный день пребывания в местах производства работ в период вахты, а также за фактические дни нахождения в пути от места расположения работодателя (п. сбора) до места выполнения работы и обратно выплачивается взамен суточных надбавка за вахтовый метод работы в размерах, определяемых в порядке, установленном Правительством РФ.

Из анализа п. 1 ст. 165, ст. 168, п. 1 ст. 302 Трудового кодекса РФ следует, что данные надбавки, выплачиваемые взамен суточных, являются компенсационными выплатами по возмещению расходов работника, вызванных необходимостью выполнять трудовые функции вне места постоянного проживания работников, при значительном удалении места работы от места нахождения работодателя, в необжитых, отдаленных районах или районах с особыми природными условиями.

При таких обстоятельствах суд пришел к выводу о том, что надбавки за вахтовый метод работы выплачиваются взамен суточных, а не за трудовую деятельность, следовательно, относятся к компенсационным выплатам, не подлежащими налогообложению НДФЛ.

Постановление ФАС Центрального округа от 10.03.2006 по делу № А35-6704/04-С3

Вывод суда

Не облагаются НДФЛ суточные в части, превышающей нормы, установленные Постановлением Правительства РФ от 08.02.2002 № 93, поскольку они представляют собой компенсационную выплату по возмещению расходов работника, вызванных необходимостью выполнять трудовые функции вне места постоянной работы, и не являются его материальной выгодой.

Суть дела

По результатам выездной налоговой проверки организации по вопросам правильности и своевременности уплаты налогов и сборов, в том числе НДФЛ, за 2001-2003 гг. налоговым органом принято решение о привлечении к налоговой ответственности по ст. 123 Налогового кодекса РФ за неправомерное неперечисление НДФЛ. Этим же решением налогоплательщику предложено уплатить НДФЛ и пени за просрочку его уплаты.

Основанием для доначисления налога на доходы физических лиц послужил вывод налогового органа о неправомерном невключении налоговым агентом в налогооблагаемую базу расходов на командировки сверх норм, установленных законодательством РФ. Постановлением Правительства РФ от 08.02.2002 № 93 «Об установлении норм расходов организаций на выплату суточных или полевого довольствия, в пределах которых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций такие расходы относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией» установлен размер суточных в 100 руб., выплачиваемых работодателем работнику за каждый день нахождения в командировке на территории РФ.

Посчитав данное решение незаконным, организация оспорила его в судебном порядке.

Позиция суда

Удовлетворяя заявленные требования, арбитражный суд исходил из следующего.

Подпунктом 12 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ предусмотрено, что в состав расходов по налогу на прибыль включаются суточные в пределах норм, утверждаемых Правительством РФ.

В соответствии с п. 3 ст. 217 Налогового кодекса РФ при оплате работодателем налогоплательщику расходов на командировки как внутри страны, так и за ее пределы в доход, подлежащий налогообложению, не включаются в том числе суточные, выплачиваемые в пределах норм, установленных в соответствии с действующим законодательством.

Таким образом, нормы суточных, а также порядок их установления применительно к

spori.indd 94 28.08.2007 18:29:56

налогу на доходы физических лиц законодательством о налогах и сборах не определены.

Общий порядок установления таких норм и ограничения их размера предусмотрен только трудовым законодательством.

Следовательно, для организаций, не финансируемых из федерального бюджета, нормы суточных устанавливаются коллективным договором или локальным нормативным актом и ограничены только минимальным размером.

Кроме того, в соответствии со ст. 209 Налогового кодекса РФ объектом обложения налогом на доходы физических лиц признается доход, полученный налогоплательщиком. Согласно ст. 41 Налогового кодекса РФ доходом налогоплательщика может быть признана только его экономическая выгода в денежной или натуральной форме.

Между тем в соответствии со ст. 166 Трудового кодекса РФ служебной командировкой признается поездка работника исключительно по распоряжению работодателя на определенный срок для выполнения служебного поручения вне места постоянной работы. При определении экономической выгоды работника должны учитываться характер расходов и лицо, в интересах которого производятся расходы. При служебной командировке работник направляется в поездку по инициативе работодателя и в его интересах, поэтому и расходы на оплату суточных осуществляются именно в интересах работодателя, а не работника. Суточные же представляют собой компенсационную выплату по возмещению расходов работника, вызванных необходимостью выполнять трудовые функции вне места постоянной работы.

Таким образом, взимание с работника дополнительных денежных средств в виде налога на доходы физических лиц в связи с получением последним средств, необходимых для выполнения служебного поручения, неправомерно.

При таких обстоятельствах решение налогового органа в части доначисления НДФЛ, пени и налоговых санкций, подлежит признанию недействительным.

2.8. Налогообложение сумм компенсации стоимости путевок

В соответствии с п. 9 ст. 217 Налогового кодекса РФ освобождаются от обложения НДФЛ суммы полной или частичной компенсации стоимости путевок, за исключением туристических, выплачиваемой работодателями своим работникам и (или) членам их семей, инвалидам, не работающим в данной организации, в находящиеся на территории РФ санаторно-курортные и оздоровительные учреждения, а также суммы полной или частичной компенсации стоимости путевок для детей, не достигших возраста 16лет, в находящиеся на территории РФ санаторно-курортные и оздоровительные учреждения, выплачиваемые за счет средств работодателей, оставшихся в их распоряжении после уплаты налога на прибыль.

Работниками предприятия считаются физические лица (в том числе совместители), которые состоят в трудовых отношениях с данным предприятием. Если гражданин работает по договору гражданско-правового характера (например, по договору подряда), то при условии полной или частичной компенсации предприятием стоимости путевок сумма такой компенсации является доходом физического лица и подлежит налогообложению.

Членами семьи работника, которым предприятие компенсирует (полностью или частично) стоимость путевок, признаются дети, супруг и родители.

Учреждения, в которые предоставлены путевки, должны иметь статус санаторно-курортного или оздоровительного учреждения и находиться на территории РФ. Перечень санаторно-курортных и оздоровительных учреждений содержится в Общесоюзном классификаторе «Отрасли народного хозяйства». В соответствии с этим Классификатором к санаторно-курортным учреждениям относятся санатории, санатории — профилактории, пансионаты с лечением, курортные поликлиники, бальнеологические лечебницы, грязелечебницы. В перечень оздоровительных учреждений и учреждений отдыха входят пионерские (оздоровительные) лагеря, дома отдыха, пансионаты без лечения и другие учреждения отдыха.

Если суммы компенсации стоимости путевок в оздоровительные учреждения выданы неработающим инвалидам или детям до 16 лет, то факт их использования по назначению должен быть подтвержден соответствующим документом учреждения, в котором отдыхал и лечился гражданин. Если такие документы отсутствуют, то сумма компенсации стоимости путевки включается в его налогооблагаемый доход.

spori.indd 95 28.08.2007 18:30:01

Поскольку в п. 9 ст. 217 Налогового кодекса РФ записано: если предприятие компенсирует своему работнику затраты на приобретение путевки в санаторий на территории России, то стоимость этой путевки не облагается НДФЛ. Многие инспекторы МНС на местах настаивают на том, чтобы это требование выполнялось буквально, т. е. НДФЛ со стоимости путевки можно не удерживать, только когда ее приобрел сам работник, а не его фирма.

Если же за путевку заплатило предприятие, то, по мнению чиновников, должен применяться п. 2 ст. 211 Налогового кодекса РФ. Там говорится: когда фирма оплачивает за работника его отдых, перечисленная сумма считается доходом в натуральной форме. Поэтому стоимость путевки надо включать в налоговую базу по НДФЛ.

Рассмотрим Постановление Президиума ВАС РФ от 26 апреля 2005 г. № 14324/04

Выводы суда

Применение обществом упрощенной системы налогообложения и определение для этой цели специального объекта налогообложения не лишают общество права производить выплаты за счет средств, оставшихся в его распоряжении после уплаты единого налога, в частности, в случае оплаты работникам путевок в санаторно-курортные и оздоровительные учреждения за счет чистого дохода, оставшегося в распоряжении предприятия после уплаты единого налога, последние в соответствии с подп. 9 ст. 217 Налогового кодекса РФ не обязаны исчислять, удерживать и перечислять в бюджет налог на доходы физических лиц со стоимости этих путевок.

Суть дела

Инспекция Министерства РФ по налогам и сборам по городу Архангельску (ныне — Инспекция Федеральной налоговой службы по городу Архангельску) провела выездную налоговую проверку общества с ограниченной ответственностью «Аудит-Консультант» по вопросам правильности исчисления, удержания, полноты и своевременности перечисления в бюджет налога на доходы физических лиц за период с 01.01.2001 по 31.01.2004, правильности исчисления и уплаты единого социального налога, взносов на обязательное пенсионное страхование с 01.01.2001 по 31.12.2003.

По результатам проверки инспекцией вынесено решение от 22.04.2004 № 01/1-28-07/1604, которым обществу предлагалось уплатить недоимку по налогу на доходы физических лиц, единому социальному налогу, пени и штраф, а также недоимку по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование.

Не согласившись с решением инспекции, общество обжаловало его в арбитражный суд в части: начисления за 2003 г. 1529 руб. налога на доходы физических лиц и 305 руб. 80 коп. штрафа; начисления за 2002 г. 758 руб. 40 коп. единого социального налога, 204 руб. 68 коп. пеней, 170 руб. 88 коп. штрафа; начисления за 2003 г. 2235 руб. страховых взносов на обязательное пенсионное страхование.

Решением Арбитражного суда Архангельской области от 02.07.2004 заявление общества удовлетворено.

Суд первой инстанции установил, что инспекция начислила обществу, применяющему упрощенную систему налогообложения, налог на доходы физических лиц и привлекла его к ответственности по ст. 123 Налогового кодекса РФ из-за невключения в налогооблагаемую базу за 2003 год суммы компенсации стоимости санаторно-курортной путевки, оплаченной работнику общества из средств, оставшихся после уплаты единого налога; начислила единый социальный налог, пени и взыскала штраф в результате невключения в налогооблагаемую базу за 2002 г. сумм суточных, выплаченных в пределах, установленных приказом руководителя организации, но сверх 100 руб. в сутки на человека; начислила страховые взносы на обязательное пенсионное страхование из-за невключения в облагаемую базу за 2003 год суммы компенсации стоимости санаторно-курортной путевки, оплаченной работнику общества из средств, оставшихся после уплаты единого налога, и сумм суточных, выплаченных в пределах, определенных приказом руководителя организации, но сверх 100 руб. в сутки на человека.

Признавая недействительным решение инспекции в указанной части, суд первой инстанции исходил из принципа всеобщности и равенства налогообложения (п. 1 ст. 3 Налогового кодекса РФ).

Предприятия, применяющие упрощенную систему налогообложения, уплачивают единый налог, заменяющий собой уплату совокупности установленных законодательством РФ налогов и сборов, в том числе и налога на прибыль. Поэтому в случае оплаты работникам путевок в санаторно-курортные

spori.indd 96 28.08.2007 18:30:08

и оздоровительные учреждения за счет чистого дохода, оставшегося в распоряжении предприятия после уплаты единого налога, последние в соответствии с подп. 9 ст. 217 Налогового кодекса РФ не обязаны исчислять, удерживать и перечислять в бюджет налог на доходы физических лиц со стоимости этих путевок.

Неправомерно включение в базу по единому социальному налогу суточных в части превышения 100 руб., предусмотренных Постановлением Правительства РФ от 08.02.2002 № 93 «Об установлении норм расходов организаций на выплату суточных или полевого довольствия, в пределах которых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций такие расходы относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией», поскольку в силу ст. 168 Трудового кодекса РФ возмещение расходов, связанных со служебными командировками, является установленной гарантией, а порядок и размеры их возмещения определяются коллективным договором или локальным нормативным актом организации. В соответствии с приказами общества от 14.02.2002 № 2-п и от 10.01.2003 № 1-п оплата суточных за каждый день нахождения в командировке установлена из расчета 200 руб., в городах Москве и Санкт-Петербурге — 500 руб.

С учетом неправомерного увеличения инспекцией налоговой базы по единому социальному налогу суд первой инстанции сделал вывод о том, что страховые взносы также начислены незаконно.

Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа постановлением от 05.10.2004 решение суда первой инстанции отменил, в удовлетворении заявленных требований отказал обществу по следующим основаниям.

В силу подп. 9 ст. 217 Налогового кодекса РФ не подлежат обложению налогом на доходы физических лиц суммы полной или частичной компенсации стоимости путевок, за исключением туристических, выплачиваемой работодателями своим работникам и (или) членам их семей, инвалидам, не работающим в данной организации, в находящиеся на территории РФ санаторно-курортные и оздоровительные учреждения, а также суммы полной или частичной компенсации стоимости путевок для детей, не достигших возраста 16 лет, в находящиеся на территории РФ санаторно-курортные и оздоровительные учреждения, выплачиваемые за счет средств работодателей, оставшихся в их распоряжении после уплаты налога на прибыль организации или за счет средств Фонда социального страхования РФ.

Поскольку общество применяет упрощенную систему налогообложения и не является плательщиком налога на прибыль, оно не вправе пользоваться льготой, предусмотренной подп. 9 ст. 217 Налогового кодекса РФ.

Кроме того, по мнению суда кассационной инстанции, суд первой инстанции не принял во внимание, что нормы Трудового кодекса РФ не регулируют налоговые правоотношения. При оплате работникам расходов на командировки не подлежат налогообложению суточные в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ.

Такие нормы, по мнению суда кассационной инстанции, определены Постановлением Правительства РФ от 26.02.1992 № 122 «О нормах возмещения командировочных расходов» с учетом приказа Министерства финансов РФ от 06.07.2001 № 49н «Об изменении командировочных расходов на территории РФ» и Постановлением № 93.

Следовательно, инспекцией сделан обоснованный вывод о неправомерности исключения из дохода работников, подлежащего налогообложению, суточных, выплачиваемых в размерах, превышающих нормы, установленные указанными нормативными правовыми актами.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд РФ, о пересмотре в порядке надзора постановления суда кассационной инстанции общество просит отменить данный судебный акт, ссылаясь на неправильное применение судом законодательства о налогах и сборах.

Позиция суда

В силу Федерального закона от 29.12.1995 № 222-ФЗ «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства», действовавшего до 01.01.2003, а также главы 26.2 Налогового кодекса РФ, вступившей в действие с 01.01.2003, упрощенная система налогообложения организациями и индивидуальными предпринимателями применяется наряду с общей системой налогообложения.

Применение организациями упрощенной системы налогообложения предусматривает замену уплаты совокупности установленных законодательством РФ налогов и сборов, в том числе налога на прибыль, налога на имущество, а с 01.01.2003 — и единого соци-

spori.indd 97 28.08.2007 18:30:15

ального налога, уплатой единого налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности организаций за налоговый период. Переход к упрощенной системе налогообложения осуществляется организацией добровольно в соответствии с законодательством о налогах и сборах.

Согласно подп. 9 ст. 217 Налогового кодекса РФ в налогооблагаемую базу по налогу на доходы физических лиц не включаются суммы полной или частичной компенсации стоимости путевок, за исключением туристических, выплачиваемой работодателями своим работникам и (или) членам их семей, инвалидам, не работающим в данной организации, в находящиеся на территории РФ санаторно-курортные и оздоровительные учреждения, а также суммы полной или частичной компенсации стоимости путевок для детей, не достигших возраста 16 лет, в находящиеся на территории РФ санаторно-курортные и оздоровительные учреждения, выплачиваемые за счет средств работодателей, оставшихся в их распоряжении после уплаты налога на прибыль организаций.

Статьей 217 Налогового кодекса РФ предусмотрен перечень не подлежащих налогообложению доходов физических лиц, а не организаций-работодателей. Следовательно, при применении нормы, содержащейся в подп. 9 ст. 217 Налогового кодекса РФ, в зависимости от режима налогообложения физические лица, работающие в организациях, применяющих упрощенную систему налогообложения, ставятся в неравное положение по отношению к физическим лицам, работающим в организациях с общей системой налогообложения, чем нарушается принцип всеобщности и равенства налогообложения, закрепленный в п. 1 ст. 3 Налогового кодекса РФ.

Кроме того, применение обществом упрощенной системы налогообложения и определение для этой цели специального объекта налогообложения не лишают общество права производить выплаты за счет средств, оставшихся в его распоряжении после уплаты единого налога.

Суд кассационной инстанции не учел, что согласно подп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ не подлежат обложению единым социальным налогом все виды предусмотренных законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ), связанных, в частности, с выполнением физическим лицом трудовых обязанностей (в том числе переезд на работу в другую местность и возмещение командировочных расходов).

При оплате налогоплательщиком расходов на командировки работников как внутри страны, так и за ее пределы не подлежат налогообложению суточные в пределах норм, определенных в соответствии с законодательством РФ.

В силу п. 1 ст. 11 Налогового кодекса РФ институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства РФ, используемые в Кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено Кодексом.

Между тем законодательством о налогах и сборах ни нормы суточных, ни порядок их установления применительно к налогу на доходы физических лиц, единому социальному налогу, а также страховым взносам на обязательное пенсионное страхование не определены. Общий порядок установления таких норм и ограничения их размера предусмотрен только трудовым законодательством.

Так, согласно ст. 168 Трудового кодекса РФ в случае направления в служебную командировку работодатель обязан возмещать работнику дополнительные расходы, связанные с проживанием вне места постоянного жительства (суточные). Порядок и размеры возмещения расходов, связанных со служебными командировками, определяются коллективным договором или локальным нормативным актом организации. При этом размеры возмещения в проверяемый период не могли быть ниже размеров, предусмотренных Правительством РФ для организаций, финансируемых из федерального бюджета. Следовательно, для организаций, не финансируемых из федерального бюджета, нормы суточных устанавливаются коллективным договором или локальным нормативным актом и ограничены только минимальным размером.

Постановление № 122 и приказ № 49н не могут быть применены для целей ст. 238 Налогового кодекса РФ по следующим основаниям.

С момента введения в действие Трудового кодекса РФ эти нормативные правовые акты вошли с ним в противоречие в части установления норм возмещения командировочных расходов.

spori.indd 98 28.08.2007 18:30:20

Кроме того, Постановление № 122 признано утратившим силу Постановлением Правительства РФ от 02.10.2002 № 729 «О размерах возмещения расходов, связанных со служебными командировками на территории РФ, работникам организаций, финансируемых за счет средств федерального бюджета». В п. 1 Постановления № 729 указано, что оно применяется только для организаций, финансируемых за счет средств федерального бюджета. Этот документ принят в целях упорядочения финансирования и расходования средств федерального бюджета.

Таким образом, Постановление № 729 также не может применяться в целях, предусмотренных ст. 238 Налогового кодекса РФ, поскольку имеет иную сферу применения. При этом, как следует из п. 3 данного Постановления, установленные размеры возмещения расходов, связанных с командировками, ограничивают только размер финансирования из федерального бюджета на указанные цели, но не ограничивают величину производимых работникам выплат, если они согласованы с работодателем. В таком случае расходы, превышающие определенные размеры, возмещаются организациями за счет экономии средств, выделенных из федерального бюджета на их содержание, а также за счет средств, полученных организациями от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности.

Следовательно, установленный Постановлением № 729 минимальный размер суточных не может быть признан нормой суточных, применяемой в целях обложения единым социальным налогом. Суточные в части превышения указанного размера не подлежат включению в облагаемую единым социальным налогом базу, если они выплачиваются в пределах норм, предусмотренных коллективным договором или локальным нормативным актом.

Нормы суточных для целей налогообложения установлены Постановлением № 93. Однако в целях исчисления единого социального налога это Постановление не может быть применено, поскольку оно принято в соответствии с подп. 12 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ и предусматривает нормы суточных, применяемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

Согласно подпункту 12 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ в состав расходов по налогу на прибыль включаются суточные в пределах норм, утверждаемых Правительством РФ.

В то же время в силу подп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ не подлежат обложению единым социальным налогом суточные в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ.

Однако в тех случаях, когда законодатель определяет применение нормативов, предусмотренных для целей исчисления одного налога, к другому налогу, он использует такой прием юридической техники, как прямая отсылка к положениям, относящимся к соответствующему налогу. В ст. 238 Налогового кодекса РФ такая отсылка к нормам главы 25 Налогового кодекса РФ отсутствует.

В данной ситуации невозможно и применение налогового законодательства по аналогии, поскольку это противоречило бы положениям ст. 3 Налогового кодекса РФ, согласно которым акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить.

Кроме того, в соответствии с п. 4 ст. 236 Налогового кодекса РФ (в редакции, действовавшей в 2002 г.) указанные в п. 1 и 2 настоящей ст. выплаты не признаются объектом налогообложения, если они производятся за счет средств, остающихся в распоряжении организации после уплаты налога на прибыль организаций.

Согласно п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ (в редакции, действовавшей в 2003 г.) перечисленные в п. 1 настоящей ст. выплаты и вознаграждения (вне зависимости от формы, в которой они производятся) не признаются объектом налогообложения, если у налогоплательщиков-организаций такие выплаты не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций в текущем отчетном (налоговом) периоде.

Судом первой инстанции установлено, что оплата обществом расходов на командировки в сумме, превышающей 100 руб. в сутки на работника, но не свыше размера, установленного приказом руководителя, производилась в 2002 г. за счет средств, оставшихся в распоряжении организации после уплаты единого налога, а оплата стоимости путевки на санаторно-курортное лечение в 2003 году не отнесена к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций (по единому налогу).

Поскольку согласно п. 2 ст. 10 Федерального закона от 15.12.2001 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в РФ» объектом

spori.indd 99 28.08.2007 18:30:24

обложения страховыми взносами и базой для начисления страховых взносов являются объект налогообложения и налоговая база по единому социальному налогу, предусмотренные главой 24 «Единый социальный налог» Налогового кодекса РФ, начисление единого социального налога и страховых взносов на эти суммы необоснованно.

При таких обстоятельствах оспариваемый судебный акт в соответствии с п. 1 ст. 304 Арбитражного процессуального кодекса РФ подлежит отмене как противоречащий законодательству и нарушающий единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права.

В арбитражной практике возникают споры с налоговыми органами по вопросу о том, освобождаются ли от обложения НДФЛ выплаты муниципальным служащим на санаторно-курортное лечение.

Мнение Минфина России, изложено в письме от 21.02.2005 № 03-05-01-04/43: «*...Пунктом 3 ст. 217 гл. 23 «Налог на доходы физических лиц» Налогового кодекса РФ установлен исчерпывающий перечень случаев, когда компенсационные выплаты, установленные законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления, освобождаются от обложения налогом на доходы физических лиц.*

Предусмотренные Законом г. Москвы от 24.03.2004 № 15 «О муниципальной службе в городе Москве» и Законом г. Москвы от 25.02.2004 № 9 «О статусе депутата муниципального Собрания внутригородского муниципального образования в городе Москве» компенсационные выплаты на лечение и отдых муниципальным служащим и стоимость проезда на всех видах городского транспорта депутатам муниципального Собрания не входят в поименованный в п.3 ст.217 Кодекса перечень выплат, освобождаемых от налогообложения.

В п. 1 ст. 217 Налогового кодекса РФ говорится только о государственных пособиях, а также иных выплатах и компенсациях (имеющих подобный характер), выплачиваемых в соответствии с законодательством РФ без упоминания, в отличие от п. 3 данной статьи, законодательных актов субъектов РФ и решений представительных органов местного самоуправления.

Из вышеизложенного следует, что в соответствии с п. 1 ст. 217 Налогового кодекса РФ освобождаются от обложения налогом на доходы физических лиц только те государственные пособия и иные подобные выплаты и компенсации, которые установлены законами или иными законодательными актами РФ».

Однако позиция финансового ведомства расходится со сложившейся судебной практикой.

Арбитражная практика

Постановление ФАС Московского округа от 12.05.2006 № КА-А40/3904-06 по делу № А40-71745/05-4-308.

Выводы суда

Выплата муниципальному служащему на санаторно-курортное лечение является компенсационной, а следовательно, не облагается НДФЛ.

Суть дела

Налоговым органом проведена выездная налоговая проверка организации по вопросам правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты НДФЛ. По результатам проверки налоговым органом вынесено решение о привлечении муниципалитета к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренного ст. 123 НК РФ за неправомерное неперечисление сумм НДФЛ. Одновременно организации предложено уплатить неперечисленный НДФЛ, а также пени. В адрес организации выставлено требование об уплате налога.

Посчитав свои права нарушенными, организация обратилась в арбитражный суд с заявлением о признании недействительными решения и требования налогового органа.

Позиция суда

В соответствии с п. 1 ст. 217 НК РФ не подлежат налогообложению налогом на доходы физических лиц иные выплаты и компенсации, выплачиваемые в соответствии с действующим законодательством.

В соответствии со ст. 1 Закона г. Москвы от 21.10.1998 № 24 «О муниципальной службе в районах города Москвы», действовавшего на момент возникновения спорных правоотношений, указано, что муниципальная служба в районах города Москвы — это профессиональная деятельность граждан РФ на постоянной основе по обеспечению полномочий Управ, осуществляемая на муниципальной должности, не являющейся выборной.

spori.indd 100 28.08.2007 18:30:29

В соответствии со ст. 15 Закона № 24 муниципальному служащему гарантируется денежное содержание и иные выплаты, предусмотренные федеральными законами и законами субъектов РФ.

Также п. 3 ст. 15 Закона № 24 установлено, что законами субъектов РФ и уставом муниципального образования могут быть предусмотрены дополнительные гарантии для муниципального служащего.

Подпункт 4 п. 1 ст. 22 Закона № 24 муниципальному служащему гарантируется предоставление ежегодно бесплатной или льготной путевки с оплатой проезда к месту отдыха и обратно или соответствующей компенсации.

Суд пришел к выводу о том, что выплата муниципальному служащему на санаторно-курортное лечение, по существу, является компенсационной, а следовательно, не облагаемой НДФЛ, в связи с чем довод налогового органа о том, что организация не включила в объект налогообложения по НДФЛ компенсационные выплаты на санаторно-курортное лечение, является несостоятельным.

Постановление ФАС Московского округа от 15.06.2006 № КА-А40/5142-06 по делу № А40-68205/05-108-370

Выводы суда

Перечисления в пользу сотрудников муниципалитета за санаторно-курортное лечение не могут рассматриваться как объект обложения НДФЛ, поскольку они, являясь государственными гарантиями, осуществлялись безналичным путем в оплату договора с медицинским учреждением и не являлись доходом или материальной выгодой конкретных лиц.

Суть дела

Налоговым органом проведена выездная налоговая проверка организации, по результатам которой принято решение о привлечении организации к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренного ст. 123 НК РФ. Кроме того, налоговый орган в решении доначислил суммы НДФЛ, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом, и признал неправомерным непредставление организацией справок о доходах физического лица, предусмотренных ст. 230 НК РФ.

В обоснование решения положены выводы налогового органа о неправомерном невключении в налоговую базу по НДФЛ денежных средств, перечисленных организацией за санаторно-курортное лечение сотрудников и медицинское обслуживание, поскольку от налогообложения освобождаются только компенсационные выплаты, однако выплаты заявителя в пользу сотрудников за санаторно-курортное лечение и комплексное медицинское обслуживание имеют характер дополнительных гарантий.

Организация обратилась в арбитражный суд с заявлением о признании незаконным решения налогового органа.

Позиция суда

Признавая решение налогового органа незаконным, суд руководствовался положениями п. 3 ст. 217 НК РФ, подп. 4 п. 1 ст. 15 Федерального закона от 08.01.1998 № 8 «Об основах муниципальной службы в РФ» и исходил из нечеткости разделения гарантий и компенсаций для целей налогообложения, указав, что санаторно-курортное и медицинское обслуживание работников муниципалитета и членов их семей, гарантированное законом, не подлежит налогообложению.

Пунктом 3 ст. 217 НК РФ предусмотрено, что не подлежат налогообложению все виды установленных действующим законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ компенсационных выплат, связанных с исполнением трудовых обязанностей.

Суд установил, что организация производила перечисление Московскому лечебно-санаторному объединению Управления делами Мэрии Москвы денежных средств по договору для обеспечения медицинского обслуживания сотрудников и членов их семей, а из материалов дела следует, что перечисление средств осуществлялось безналичным путем в оплату договора с этим учреждением, данная сумма носит вид абонементной платы, которая не зависит от количества и качества оказываемых услуг конкретному человеку.

По выводу суда, природа производимых перечислений как государственных гарантий обезличена и не может отождествляться с личным доходом или материальной выгодой конкретного физического лица, поэтому не может рассматриваться как объект обложения НДФЛ.

Доказательств получения доходов конкретными лицами, в том числе теми, которые не связаны трудовыми отношениями с заявителем, но являются членами их семей, в материалы дела не представлено.

Суд пришел к выводу о том, что НДФЛ с выплат в пользу сотрудников за санаторно-

spori.indd 101 28.08.2007 18:30:33

курортное лечение правомерно не начислялся и не удерживался, поскольку эти выплаты относятся к компенсационным, связанным с исполнением трудовых обязанностей.

Обязанности по представлению справок о доходах физических лиц по форме № 2-НДФЛ у организации не возникло, поскольку денежные перечисления на медицинское обслуживание не являются материальной выгодой, что было отмечено выше.

2.9. Компенсация за использование личных автомобилей

Трудовой кодекс РФ возлагает на работодателя обязанность компенсировать работнику расходы, связанные с использованием имущества. Согласно ст. 188 ТК РФ обязанность по выплате возникает у работодателя, если имущество работника используется самим работником в интересах работодателя и с согласия или ведома работодателя

Размер возмещения расходов определяется сторонами трудового договора и фиксируется в письменном соглашении (ст. 188 ТК РФ). Никаких ограничений по размеру выплат трудовое законодательство не содержит.

При использовании сотрудником организации для служебных поездок личного автомобиля могут возмещаться расходы на горючесмазочные материалы, запасные части, износ (амортизацию) инструмента, оборудования и других технических средств и материалов, принадлежащих работнику.

Нормы компенсации за использование личного автомобиля в служебных целях, учитываемые в целях обложения НДФЛ, законодательством РФ не установлены и, как следствие, возникают спорные ситуации с налоговыми органами.

Для целей исчисления налога на прибыль организаций такие нормы есть, они утверждены Постановлением Правительство РФ от 08.02.2002 № 92 «Об установлении норм расходов организации на выплату компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов, в пределах которых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций такие расходы относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией».

Налоговики почему-то применяют данную норму к налогу на доходы физических лиц. Так, например, в Письме МНС России от 02.06.2004 № 04-2-06/419@ указано, что: «...*Трудовой и коллективный договоры не устанавливают нормы компенсационных выплат, а лишь предоставляют организации право самостоятельно определять порядок и размер возмещения затрат, связанных с возмещением расходов при использовании личного имущества работника.*

В связи с этим суммы выплат в возмещение расходов при использовании работниками личного транспорта, установленные коллективным или трудовым договором, не являются нормами, установленными в соответствии с действующим законодательством РФ.

При определении не облагаемых налогом на доходы физических лиц компенсационных выплат за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов следует руководствоваться:

1) для работников учреждений и организаций, финансируемых из средств бюджетов всех уровней, — нормами компенсации за использование личных легковых автомобилей и мотоциклов для служебных поездок, установленных Приказом Министерства финансов РФ от 04.02.2000 № 16н «Об изменении предельных норм компенсации за использование личных легковых автомобилей и мотоциклов для служебных поездок», изданным в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 24.05.1993 № 487 «О предельных нормах компенсации за использование личных легковых автомобилей и мотоциклов для служебных поездок»;

2) для работников всех других организаций независимо от формы собственности и организационно-правовой формы — Постановлением Правительства РФ от 08.02.2002 № 92 «Об установлении норм расходов организации на выплату компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов, в пределах которых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций такие расходы относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией».

Но ведь Постановление № 92 принято исключительно для целей налогообложения прибыли организаций и применять его при исчислении НДФЛ нет никаких оснований.

К сожалению, предприятиям приходится доказывать свою правоту через суд.

spori.indd 102 28.08.2007 18:30:36

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 23.01.2006 № А26-6101/2005-210

В ходе выездной проверки инспекция установила, что общество не включило в налоговую базу для исчисления налога на доходы физических лиц и единого социального налога суммы компенсационных выплат, выплаченных физическим лицам за использование личного автомобиля в служебных целях в сумме, превышающей нормы, установленные Постановлением Правительства РФ от 08.02.2002 № 92 (1500 руб. для автомобилей с рабочим объемом двигателя выше 2000 куб. см).

Налоговый орган посчитал, что не подлежат налогообложению лишь компенсационные выплаты, размер которых не превышает нормы, установленные Постановлением Правительства РФ № 92.

В подтверждение своей позиции инспекция сослалась на Письмо Минфина России от 19.02.2003 № 04-04-06/26, в котором разъяснено, что для организаций, не состоящих на бюджетном финансировании, для целей исчисления налога на доходы физических лиц и единого социального налога нормы расходов при выплате компенсаций за использование для служебных поездок личного транспорта, принадлежащего работнику, установлены Постановлением Правительства РФ № 92.

В итоге инспекцией было вынесено решение о привлечении общества к ответственности за совершение налоговых правонарушений, предусмотренных п. 1 ст. 122, ст. 123 и п. 1 ст. 126 НК РФ, в виде штрафа за неполную уплату единого социального налога, неполное удержание и перечисление налога на доходы физических лиц и непредставление в налоговый орган документов и иных сведений. Указанным решением обществу был доначислен единый социальный налог и начислены пени за несвоевременное перечисление налога на доходы физических лиц и единого социального налога.

Посчитав решение налогового органа незаконным, общество обратилось с заявлением в арбитражный суд.

Суд встал на сторону общества, обосновав свою позицию следующим.

В соответствии с п. 3 ст. 217 и подп. 2 п. 1 ст. 238 НК РФ не подлежат налогообложению все виды установленных действующим законодательством РФ, законодательством субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ), связанных с выполнением работником трудовых обязанностей.

Нормы компенсации за использование личного автомобиля в служебных целях, учитываемые в целях обложения единым социальным налогом и налогом на доходы физических лиц, законодательством РФ не установлены, а в силу ст. 188 ТК РФ размер возмещения указанных расходов определяется соглашением сторон трудового договора, выраженным в письменной форме.

Постановление Правительства РФ № 92 устанавливает нормирование расходов исключительно для целей исчисления налога на прибыль.

В тех случаях, когда законодатель предусматривает применение нормативов, установленных для целей исчисления одного налога, к другому налогу, он использует такой прием юридической техники, как прямая отсылка к положениям, установленным для соответствующего налога. В ст. 217 и 238 НК РФ такая отсылка к нормам гл. 25 НК РФ отсутствует.

В данной ситуации невозможно и применение налогового законодательства по аналогии, поскольку это противоречило бы положениям ст. 3 НК РФ, согласно которым акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить. Любые неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах должны толковаться в пользу налогоплательщика.

Таким образом, суд пришел к выводу, что указание в Письмах Минфина России от 19.02.2003 № 04-04-06/26 и МНС России от 02.06.2004 № 04-2-06/419@ на то, что налогом на доходы физических лиц и единым социальным налогом облагаются суммы компенсаций, выплаченных сверх норм, установленных Постановлением Правительства РФ № 92, противоречит Налоговому кодексу РФ.

spori.indd 103 28.08.2007 18:30:41

Глава 3. Прибыль

3.1. Порядок определения доходов

В соответствии со ст. 247 Налогового кодекса РФ объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, определяемых в соответствии с условиями гл. 25 Налогового кодекса РФ.

Прибыль организаций, подлежащая налогообложению, определяется путем расчета сумм доходов и расходов по всем хозяйственным операциям, производимым организацией нарастающим итогом с начала года.

Согласно ст. 41 Налогового кодекса РФ доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно определить.

Доходы классифицируются на:

1) доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав (далее — расходы от реализации);

2) внереализационные расходы (доходы, не указанные в ст. 249 Налогового кодекса РФ).

При определении доходов от реализации товаров под товарами понимается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации (п. 3 ст. 38 Налогового кодекса РФ). Доходом от реализации согласно п. 1 ст. 249 Налогового кодекса РФ признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав.

Выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной форме. В зависимости от выбранного налогоплательщиком метода признания доходов и расходов поступления, связанные с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, признаются в соответствии со ст. 271 или ст. 273 Налогового кодекса РФ.

АРБИТРАЖНАЯ ПРАКТИКА

Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 16.03.2006 № А31-1758/2005-7

Вывод суда

Средства, носящие компенсационный характер, не подлежат налогообложению как внереализационные доходы.

Суть дела

Налоговый орган провел выездную налоговую проверку налогоплательщика, по результатам которой было принято решение о доначислении налога на прибыль, пеней по этому налогу и штрафа за его неуплату.

Налоговый орган исходил из того, что налогоплательщик был обязан рассматривать суммы компенсации выпадающих доходов в результате предоставления льгот отдельным категориям граждан по оплате за природный и сжиженный газ как дебиторскую задолженность бюджета, подлежащую включению в состав выручки от реализации в соответствующем налоговом периоде, без учета фактического поступления денежных средств. По мнению налогового органа, налогоплательщик занизил сумму доходов от реализации, что привело к уменьшению налогооблагаемой прибыли.

Не согласившись с решением налогового органа, налогоплательщик обжаловал его в арбитражный суд.

Позиция суда

Согласно ст. 247 Налогового кодекса РФ объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком, под которой для российских организаций признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов.

spori.indd 104 28.08.2007 18:30:46

В п. 1 ст. 249 Налогового кодекса РФ определено, что в целях главы 25 доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав.

В соответствии с п. 2 этой же статьи выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах.

Основной деятельностью налогоплательщика в проверяемый период являлось оказание услуг по обеспечению населения природным и сжиженным газом по государственным регулируемым ценам и тарифам с учетом скидок (льгот), установленных федеральным и региональным законодательством для определенных категорий населения. Стоимость реализации своих услуг по иным ценам (без учета установленных законодательством льгот по коммунальным услугам) налогоплательщик установить не имел возможности. В состав выручки от реализации налогоплательщик включал выручку от реализации газа по государственным ценам и тарифам с учетом скидок. Компенсация налогоплательщику убытков, образовавшихся при применении регулируемых цен (тарифов), предусмотрена бюджетом Костромской области.

Следовательно, средства, предназначенные для покрытия убытков налогоплательщика, возникших вследствие отпуска газа населению по льготным ценам, не являются выручкой от реализации и не могут рассматриваться как дебиторская задолженность бюджета перед налогоплательщиком.

Соответствующие суммы, поступающие из бюджета различных уровней налогоплательщику, носят компенсационный характер, предназначены для возмещения выпадающих доходов при реализации газа населению по государственным регулируемым ценам и подлежат налогообложению как внереализационные доходы по факту их получения.

Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 26.02.2006 № А31-6514/10

Вывод суда

Средства, полученные налогоплательщиком от вмененной ему обязанности по сбору платежей, установленных городской администрацией не являются доходом и не образуют объект налогообложения по налогу на прибыль.

Суть дела

Налоговый орган провел выездную налоговую проверку налогоплательщика (муниципальное унитарное предприятие). В составленном по ее результатам акте установлено в числе прочего занижение выручки от реализации товаров, работ, услуг на суммы доходов, полученных за выдачу разрешений на проведение раскопок на городских территориях при ремонте подземных коммуникаций, на провоз тяжеловесных и крупногабаритных грузов по дорогам города.

По результатам проверки заместителем руководителя налогового органа принято решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности по данному эпизоду в соответствии с п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ за неуплату налогов на прибыль.

Не согласившись с выводами налогового органа, налогоплательщик обжаловал указанное решение в арбитражный суд.

Позиция суда

Согласно ст. 247 Налогового кодекса РФ объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком, которая для российских организаций признается как полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов.

В силу ст. 248 Налогового кодекса РФ к доходам в целях главы 25 Налогового кодекса РФ относятся доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав, внереализационные доходы. Статьей 249 Налогового кодекса РФ определено, что доходом от реализации признаются выручка от реализации как товаров (работ, услуг) собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав. Перечень доходов, признаваемых внереализационными, дан в ст. 250 Налогового кодекса РФ.

Муниципальное унитарное предприятие (налогоплательщик) было создано в соответствии с постановлением администрации города, которым на него возложена обязанность по выдаче разрешений и контроль исполнения раскопок на городских территориях при ремонте подземных коммуникаций, выдаче разрешений на провоз тяжеловесных и крупногабаритных грузов по дорогам города.

spori.indd 105 28.08.2007 18:30:50

Администрацией города вынесено Постановление от 21.09.2001 № 3398 «О сборе средств» (с учетом изменений от 10.10.2001), в котором налогоплательщик определен как уполномоченный по сбору средств за выдачу разрешений на право раскопок на городских территориях при ремонте подземных коммуникаций, на него возложена ответственность за сбор за восстановление стоимости деревьев и кустарников, за взимание платы за проезд тяжеловесных транспортных средств и пр.

Постановлением администрации города от 14.03.2002 № 826 «О сохранности дорог и инженерных сооружений в весенний период» установлено, что проезд по дорогам в весенний период разрешается с взиманием компенсации за наносимый ущерб дорожному покрытию. Управлению ЖКХ администрации поручено определить уполномоченного по сбору средств, полученных за компенсацию ущерба дорожному покрытию. Во исполнение данного Постановления Управление ЖКХ заключило с налогоплательщиком договор поручения, согласно которому налогоплательщик осуществляет сбор средств от выдачи пропусков, полученные средства направляет на счет городского бюджета. Аналогичное Постановление вынесено администрацией за 17.03.2003 № 854.

В обжалуемом решении налогового органа указано, что налогоплательщик получил во исполнение названных нормативных актов денежные средства и не включил их в доходы от реализации для целей налогообложения прибыли.

В п. 1 ст. 39 Налогового кодекса РФ определено, что реализацией товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем признается соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом РФ, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу — на безвозмездной основе.

В рассматриваемой ситуации налогоплательщик получал денежные средства и действовал как лицо, уполномоченное администрацией города, то есть осуществлял часть функций последней.

При указанных обстоятельствах доначисление налогов, произведенное налоговым органом ввиду занижения налогоплательщиком реализации, неправомерно.

Постановление ФАС Московского округа от 23.01.2006 № КА-А40/13761-05

Вывод суда

Залог или задаток, полученный в качестве обеспечения обязательств, не подлежит включению в налогооблагаемую базу.

Суть дела

Решением налогового органа налогоплательщик был привлечен к ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ за неуплату налога на прибыль. Также ему было предложено уплатить доначисленный налог на прибыль и пени, поскольку, по мнению налогового органа, полученный налогоплательщиком обеспечительный платеж должен быть включен в налоговую базу.

Налогоплательщик с указанным решением не согласился и обжаловал его в арбитражный суд.

Позиция суда.

Согласно п. 1, 2 ст. 249 Налогового кодекса РФ в целях настоящей главы доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав. Выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах.

При этом в соответствии с п. 1 ст. 39 Налогового кодекса РФ реализацией товаров (работ, услуг) признается соответственно передача на возмездной основе права собственности на товары, результатов выполненных работ, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу.

По предварительному договору в качестве гарантий соблюдения обязательств по приобретению прав сторонняя организация обязалась перечислить налогоплательщику обеспечительный платеж, который в дальнейшем должен быть зачтен в счет оплаты прав по основному договору.

Поскольку реализация товаров не производилась ввиду их непередачи налогоплательщику, то есть, не соблюдены условия, установленные ст. 39, 249 Налогового кодек-

spori.indd 106 28.08.2007 18:30:55

са РФ для признания полученного дохода в целях учета при налогообложении налогом на прибыль, суды пришли к обоснованному выводу о признании решения налогового органа недействительным.

Кроме того, согласно подп. 2 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса РФ при определении налоговой базы не учитываются доходы в виде имущества, имущественных прав, которые получены в форме залога или задатка в качестве обеспечения обязательств.

Постановление ФАС Московского округа от 24.01.2006 № КА-А40/13837-05-П

Вывод суда

Средства, полученные в виде безвозмездной помощи, не увеличивают налоговую базу по налогу на прибыль.

Суть дела

По результатам камеральной проверки налоговым органом налоговой декларации по налогу на прибыль и документов, подтверждающих обоснованность применения налоговых льгот, вынесено решение об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения, согласно которому налоговым органом установлено нарушение заявителем подп. 6 п. 1 ст. 251 и п. 1 ст. 247 Налогового кодекса РФ, повлекшее неправильное исчисление налоговой базы.

Налоговый орган указал, что в налогооблагаемую базу налоговой декларации по налогу на прибыль следует включить сумму полученного дохода за оказание безвозмездной технической помощи (содействия) РФ.

Налогоплательщику предложено внести необходимые исправления в бухгалтерский учет.

В обоснование изложенных выводов налоговый орган сослался на подп. 6 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса РФ, ст. 1 Федерального закона от 04.05.1999 № 95-ФЗ «О безвозмездной помощи (содействии) РФ и внесении изменений и дополнений в отдельные законодательные акты РФ о налогах и об установлении льгот по платежам в государственные внебюджетные фонды в связи с осуществлением безвозмездной помощи (содействия) РФ», указав, что, поскольку, в соответствии с удостоверением № 584 «О признании средств, товаров, работ и услуг технической помощью», получателем средств является Министерство обороны РФ, налогоплательщик не вправе пользоваться освобождением от уплаты налога на прибыль.

Налогоплательщик с указанным решением не согласился и обжаловал его в арбитражный суд.

Позиция суда

В силу ст. 1 Закона № 95-ФЗ налоговые и таможенные льготы для всех участников реализации программ оказания безвозмездной помощи (содействия), предусмотренные ст. 2 Закона № 95-ФЗ, предоставляются только при наличии удостоверения.

Удостоверением признается документ, подтверждающий принадлежность средств, товаров, работ и услуг к гуманитарной или технической помощи (содействию), составленный по форме и выдаваемый в порядке, которые определяются Правительством РФ.

Таким образом, из содержания и смысла приведенных норм следует, что удостоверение подтверждает принадлежность средств к гуманитарной или технической помощи (содействию) и, как следствие, свидетельствует о заключении контракта с надлежащей стороной, а значит, служит доказательством реализации товаров (работ, услуг) в рамках оказания безвозмездной технической помощи.

Согласно удостоверению № 584 с приложением перечня организаций, участвующих в выполнении работ по программе, выданным Комиссией по вопросам международной технической помощи при Правительстве РФ от 25.01.2001 № 17, работы, выполняемые налогоплательщиком, относятся к технической помощи (содействию).

При этом донором в удостоверении названо Министерство обороны США через компанию США, получателем технической помощи — Министерство обороны РФ, а налогоплательщик определен как организация, участвующая в выполнении работ по предоставлению безвозмездной технической помощи.

Выполняемые налогоплательщиком работы непосредственно связаны с обеспечением защиты государственной тайны РФ. Правомочность проведения данных работ подтверждается наличием у налогоплательщика лицензий ФСБ, Гостехкомиссии России, Министерства обороны России.

С учетом изложенного суды пришли к обоснованному выводу о том, что налогоплательщик действует в рамках соглашения между Российской Федерацией и США, являясь подрядчиком США и участником программы, а выполняемые работы отно-

spori.indd 107 28.08.2007 18:31:02

сятся к технической помощи (содействию). Фактическим получателем денежных средств для реализации программы являлся налогоплательщик, тогда как Министерство обороны получало результат оказываемой налогоплательщиком услуги.

Действующее законодательство не содержит запрета на использование льготы при выполнении работ в рамках безвозмездной технической помощи, если контракт заключен с официальным представителем донора.

Данное обстоятельство в силу п. 7 ст. 3 Налогового кодекса РФ не может лишать налогоплательщика права на использование льготы.

Постановление ФАС Поволжского округа от 18.01.2006 № А57-3029/05-7

Вывод суда

Неуплаченные по беспроцентному займу проценты не являются доходом и не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

Суть дела

Налоговым органом была проведена выездная налоговая проверка налогоплательщика, в том числе правильности исчисления и уплаты налога на прибыль.

По результатам этой проверки был составлен акт и принято решение, которым налогоплательщик привлечен к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренного п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ, за неполную уплату сумм налога на прибыль в результате занижения налогооблагаемой базы; налогоплательщику предложено уплатить налоговые санкции, доплатить не полностью уплаченный налог на прибыль.

Основанием для доначисления налога на прибыль послужило то обстоятельство, что налогоплательщик предоставил беспроцентный заем денежных средств сторонней организации.

Налогоплательщик с указанным решением не согласился и обратился в арбитражный суд.

Позиция суда

Согласно ст. 41 Налогового кодекса РФ доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить.

Налоговый Кодекс РФ предусматривает, что доход должен быть выражен в денежной или натуральной форме. Не уплаченные по беспроцентному займу проценты являются экономией.

Форма дохода как материальная выгода, полученная от экономии на процентах за пользование заемными средствами, учитывается только при определении налогооблагаемой базы по налогу на доходы физических лиц.

Глава 25 Налогового кодекса РФ не предусматривает такой формы экономической выгоды, как экономия на процентах, и не устанавливает порядок ее определения.

В соответствии с подп. 10 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса РФ при определении налоговой базы не учитываются доходы в виде средств или иного имущества, которые получены по договорам кредита или займа, а также средств или иного имущества, которые получены в счет погашения таких заимствований.

Кроме того, налоговым органом не доказано фактическое получение заявителем дохода в виде процентов от займа.

При таких обстоятельствах беспроцентный заем не считается объектом обложения налогом на прибыль.

Таким образом, беспроцентный заем как обязательство, обязывающее заемщика возвратить полученные по договору займа денежные средства, не считается объектом налогообложения на прибыль.

Постановление ФАС Уральского округа от 21.03.2006 № Ф09-1735/06-С7

Вывод суда

Средства, полученные по договорам кредита или займа, не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

Суть дела

В ходе камеральной налоговой проверки декларации налогоплательщика по налогу на прибыль выявлено невключение в налоговую базу дохода, полученного не от сельскохозяйственной деятельности. По результатам проверки налоговым органом принято решение о доначислении налога на прибыль и пени.

Считая доначисление налога и пени неправомерным, налогоплательщик обратился в арбитражный суд с заявлением.

Позиция суда

В силу ст. 247 Налогового кодекса РФ объектом налогообложения по налогу на

spori.indd 108 28.08.2007 18:31:07

прибыль организаций для российских организаций признается полученная ими прибыль — полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов.

В соответствии с подп. 10 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса РФ при определении налоговой базы не учитываются доходы в виде средств или иного имущества, которые получены по договорам кредита или займа (иных аналогичных средств или иного имущества независимо от формы оформления заимствований, включая ценные бумаги по долговым обязательствам), а также средств или иного имущества, которые получены в счет погашения таких заимствований.

Судом установлено, что налогоплательщик 10.03.2005 заключил со сторонней организацией договор займа сроком на один год. Во исполнение договора налогоплательщик по акту приема-передачи получил три простых векселя Сберегательного банка РФ.

Таким образом, у налогового органа не имелось оснований для доначисления налога на прибыль.

Постановление ФАС Поволжского округа от 04.04.2006 № А06-3123У/4-5/05

Вывод суда

Отсрочка возврата полученных денежных средств путем заключения договора займа не облагается налогом на прибыль, так как доходы, полученные в виде средств по договорам кредита или займа, не учитываются в целях налогообложения прибыли.

Суть дела

Налоговый орган провел выездную налоговую проверку налогоплательщика по вопросам правильности применения законодательства о налогах и сборах, результаты которой нашли отражение в акте.

Решением налогового органа налогоплательщик привлечен к налоговой ответственности за неполную уплату налога на прибыль и подвергнут штрафу по п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ.

Этим же решением налогоплательщику предложено уплатить налог на прибыль, пени за его несвоевременную уплату.

Решение налогового органа в рассматриваемой части мотивировано тем, что налогоплательщиком было допущено занижение налогооблагаемого дохода в связи с невключением в его состав суммы, полученной за аренду судна по договору бербоут-чартера; завышением внереализационных расходов, не подтвержденных документально, завышением выручки от продажи судна.

Не согласившись с решением налогового органа, налогоплательщик обратился в арбитражный суд с заявлением о признании его недействительным в указанной части.

Позиция суда

Удовлетворяя заявленные требования в вышеуказанной части, суд исходил из того, что полученные налогоплательщиком денежные суммы по договору бербоутного чартера от сторонней организации (далее — арендатор) не могут быть признаны доходом на основании подп. 10 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса РФ.

При этом на основании исследованных в судебном заседании доказательств суд установил, что налогоплательщиком было передано арендатору судно сроком на шесть месяцев.

При условии полной оплаты данной суммы арендатор по договору считался покупателем, полностью оплатившим стоимость судна.

В письме, направленном налогоплательщику, арендатор отказался приобретать судно в связи с его неудовлетворительным техническим состоянием, не позволявшим его эксплуатацию по назначению, и просил вернуть полученные платежи в течение 20 банковских дней.

Налогоплательщик в свою очередь письмом обратился к арендатору с просьбой отсрочить возврат полученных средств путем оформления договора займа. Соответствующий договор был заключен сторонами.

Вся сумма полученных денежных средств и рыбной продукции была возвращена налогоплательщиком путем соглашения о переуступке права требования.

В связи с этим судом был сделан правильный вывод о том, что полученные налогоплательщиком средства не могут быть признаны доходом в силу подп. 10 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса РФ, в соответствии с которым при определении налоговой базы не учитываются доходы, полученные в виде средств или иного имущества по договорам кредита или займа (иных аналогичных средств или иного имущества независимо от формы оформления заимствований, включая ценные бумаги по долговым обязательствам), а также средств или иного имущества, которые получены в счет погашения таких заимствований.

spori.indd 109 28.08.2007 18:31:11

Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 05.05.2006 № Ф04-5064/2005(21972-А27-33)

Вывод суда

Средства, полученные в рамках целевого финансирования, не учитываются при определении налоговой базы.

Суть дела

Налоговым органом по результатам камеральной налоговой проверки декларации по налогу на прибыль вынесено решение, которым налогоплательщику предложено уплатить авансовый платеж по налогу на прибыль за данный период и пени.

Основанием доначисления данных сумм послужило неправомерное, по мнению налогового органа, завышение налогоплательщиком внереализационных расходов.

На основе данного решения налоговый орган выставил заявителю требование об уплате налога и пени. Поскольку в добровольном порядке требование не исполнено, налоговый орган в порядке ст. 46 Налогового кодекса РФ взыскал указанные суммы за счет денежных средств налогоплательщика, находящихся на счетах в банках.

Налогоплательщик, не согласившись с указанными действиями налогового органа, оспорил их в судебном порядке.

Позиция суда

В соответствии со ст. 247 Налогового кодекса РФ объектом обложения налога на прибыль признается прибыль, под которой понимаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных затрат.

Согласно подп. 14 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса РФ установлено, что при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются доходы, полученные в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования. Налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести раздельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования.

Таким образом, для невключения доходов, полученных по кредитным договорам, полученным в рамках целевого финансирования, необходимо подтверждение самого факта, что денежные средства поступили налогоплательщику в рамках целевого финансирования и в случае подтверждения ведения им раздельного учета доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования.

Согласно положениям Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

Нормой ст. 8 Закона № 129-ФЗ установлено, что все хозяйственные операции и результаты инвентаризации подлежат своевременной регистрации на счетах бухгалтерского учета без каких-либо пропусков или изъятий.

Суд, исследовав в соответствии с требованиями ст. 71 АПК РФ представленные налогоплательщиком доказательства ведения раздельного учета сумм целевого бюджетного финансирования, в частности регистр раздельного бухгалтерского учета, журнал-ордер по кредиту и ведомость по дебету (расчету по краткосрочным кредитам), пришел к выводу, что налогоплательщик правомерно при определении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль не учитывал денежные средства, полученные в рамках целевого бюджетного финансирования согласно договору о представлении субсидий, получаемых на реализацию инвестиционного проекта и направленные, в свою очередь, налогоплательщиком по целевому назначению, а именно — на уплату процентов по кредитным договорам.

Кроме того, незаполнение соответствующих листов налоговой декларации само по себе не свидетельствует об отсутствии ведения налогоплательщиком раздельного учета поступающих средств целевого финансирования.

На основании изложенного суд кассационной инстанции считает правомерным вывод судебных инстанций о том, что у налогоплательщика отсутствует обязанность по исчислению и уплате в бюджет налога на прибыль с сумм целевого бюджетного финансирования, полученных по договору.

3.2. Расходы. Группировка расходов

В соответствие с п. 1 ст. 247 Налогового кодекса РФ объектом налогообложения по

spori.indd 110 28.08.2007 18:31:16

налогу на прибыль для российских организаций являются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с главой 25 Налогового кодекса РФ.

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором). Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы.

Требования и общие правила составления первичных бухгалтерских документов изложены в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 21 ноября 1996 г. и Положении «О документах и документообороте в бухгалтерском учете» № 105 от 29 июля 1983 г.

Формы первичных учетных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, составляются в порядке, предусмотренном п. 2 ст. 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете», который гласит, что первичные документы принимаются к учету, если они содержат следующие обязательные реквизиты:

а) наименование документа;

б) дату составления документа (недатированный документ не имеет юридической силы, кроме того, в этом случае затруднено отнесение факта хозяйственной деятельности к конкретному отчетному периоду для целей финансового и налогового учета);

в) наименование организации, от имени которой составлен документ;

г) содержание хозяйственной операции (неточное описание факта хозяйственной деятельности влечет за собой возникновение хозяйственных и налоговых споров);

д) измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;

е) наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;

ж) личные подписи указанных лиц (возможна также расшифровка подписей).

Налоговые органы при оценке документального оформления сделки необоснованно применяют правила бухучета к налоговым отношениям. В ст. 252 Налогового кодекса РФ вовсе не говорится о том, что подтверждать расходы можно только первичными документами. Напротив, формулировка этой ст. позволяет подтверждать затраты любыми документами, оформленными в соответствии с законодательством.

Расходы на информационные, консультационные и иные подобные услуги вызывают самое большое количество споров.

Зачастую налоговые органы считают экономически не обоснованной оплату услуг сторонних организаций, если в штатной структуре организации имеются работники, обязанные выполнять аналогичные задачи. Например, необоснованно заказывать маркетинговое исследование на стороне при наличии в самой организации отдела маркетинга, в функции которого входит выполнение этих работ.

Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 22.05.2006 № А82-8772/2005-37

Вывод суда

Затраты налогоплательщика на исследование конъюнктуры рынка относятся к прочим расходам и уменьшают налогооблагаемую базу, если документально подтверждены и экономически обоснованы, независимо от наличия в штате налогоплательщика маркетинговой службы.

Суть дела

Налоговый орган в результате камеральной налоговой проверки представленной налогоплательщиком декларации по налогу

spori.indd 111 28.08.2007 18:31:21

на прибыль за 2004 г. установил неуплату налога на прибыль за 2004 г. в результате занижения налогооблагаемой прибыли на сумму экономически не оправданных расходов по маркетинговым услугам, оказанным по договору. Рассмотрев материалы проверки, налоговый орган принял решение о привлечении налогоплательщика к ответственности по п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ, при этом, ссылаясь на то, что в штате налогоплательщика имелась собственная маркетинговая служба.

Налогоплательщик посчитал принятое решение незаконным и обратился с соответствующим заявлением в арбитражный суд.

Позиция суда

В соответствии с п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ в целях главы 25 Налогового кодекса РФ налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов.

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы (п. 2 ст. 252 Налогового кодекса РФ).

На основании подп. 27 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы на текущее изучение (исследование) конъюнктуры рынка, сбор информации, непосредственно связанной с производством и реализацией товаров (работ, услуг).

Исследовав и оценив представленные в деле доказательства, согласно которым выручка от реализации продукции составила большую сумму по сравнению с предыдущим годом, суд пришел к выводу о том, что понесенные налогоплательщиком по договору со сторонней организацией расходы экономически обоснованы и документально подтверждены.

При изложенных обстоятельствах суд приходит к выводу о том, что расходы по оплате маркетинговых услуг (как отвечающие требованиям ст. 252 Налогового кодекса РФ) правомерно были учтены налогоплательщиком в составе расходов при исчислении налога на прибыль.

Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 20.03.2006 № Ф04-1521/2006(20764-А46-15)

Вывод суда

Услуги по ведению бухгалтерского учета и консультационные услуги относятся к прочим расходам и уменьшают налогооблагаемую базу по налогу на прибыль организаций. Наличие в штате бухгалтера не исключает возможность привлечения для оказания бухгалтерских и консультационных услуг сторонней организации.

Суть дела

Налогоплательщиком представлена в налоговый орган налоговая декларация по налогу на прибыль, в ходе проведения камеральной проверки которой налоговым органом установлено занижение налоговой базы, обусловленное включением в состав расходов сумм, выплаченных за оказанные налогоплательщику услуги аутсорсинга (бухгалтерские и консультационные услуги по договору).

Не оспаривая факта документальной подтвержденности произведенных затрат, налоговый орган в ходе камеральной проверки сделал вывод об их нецелесообразности, о чем указал в уведомлении, направленном в адрес налогоплательщика.

Налогоплательщиком были представлены в налоговый орган возражения на указанное уведомление.

По результатам рассмотрения материалов проверки и возражений налогоплательщика заместителем руководителя налогового органа вынесено решение об отказе в привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности, в соответствии с которым в составе расходов, уменьшающих налоговую базу, признана лишь часть затрат. Остальная сумма затрат в размере расценена налоговым органом как экономически не обоснованная.

spori.indd 112 28.08.2007 18:31:26

Не согласившись с указанным решением налогового органа, налогоплательщик обратился в арбитражный суд.

Позиция суда

Согласно ст. 247 Налогового кодекса РФ объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком. Для российских организаций прибылью в силу главы 25 Налогового кодекса РФ признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с указанной главой.

В соответствии со ст. 252 Налогового кодекса РФ налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов.

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленные в соответствии с законодательством РФ. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Таким образом, произведенные (понесенные) налогоплательщиком затраты должны быть не только подтверждены соответствующими документами, но и быть экономически оправданными.

Пунктом 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ прямо не установлено требование о том, каким должно быть отношение расходов и финансовых результатов, чтобы признать данные расходы экономически обоснованными.

При оценке экономической обоснованности понесенных налогоплательщиком затрат, суд проанализировал в совокупности представленные в материалы дела доказательства и установил, что необходимость заключения договора аутсорсинга вызвана расторжением договора с ОАО об оказании информационных услуг, в результате чего заявитель утратил статус официального дилера ОАО по реализации его продукции. Благодаря заключению договора аутсорсинга со сторонней организацией, у налогоплательщика увеличился круг потребителей и поставщиков товара на внутренних и внешних рынках, увеличился товарный ассортимент, расширились сервисные услуги для покупателей; наличие указанного договора позволило номенклатуру приобретаемой и реализуемой продукции учитывать в бухгалтерском и налоговом учете по упрощенной схеме.

Учитывая указанные обстоятельства, суд пришел к выводу об обоснованности заключения договора аутсорсинга.

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 07.03.2006 № А56-14860/2005

Вывод суда

Затраты налогоплательщика по оплате труда подлежат включению в состав расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль, так как должностные обязанности генерального директора и президента организации различны, и содержание в штате организации должности президента экономически обосновано.

Суть дела

Налоговым органом проведена выездная налоговая проверка соблюдения налогоплательщиком законодательства о налогах и сборах, в том числе правильности, полноты и своевременности исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль. В ходе проверки выявлен ряд нарушений, которые отражены в акте.

Так, налоговый орган пришел к выводу о неправомерном занижении базы, облагаемой налогом на прибыль, вследствие необоснованного включения в состав затрат, ее уменьшающих, расходов по оплате труда ряда работников налогоплательщика: президента, делопроизводителя и программиста.

Этот вывод налоговый орган обосновал следующим.

В соответствии с Уставом налогоплательщика основным видом его деятельности является покупка, продажа и сдача в аренду объектов недвижимости. В проверяемый период налогоплательщиком заключено два договора аренды, поэтому фактически деятельность организации состояла в управлении, передаче арендаторам помещений, получении арендной платы, ведении предусмотренного действующим законодательством учета и оформлении документации. Согласно штатному расписанию численность работников налогоплательщика с 01.04.2001 составляла 8 человек: генеральный дирек-

spori.indd 113 28.08.2007 18:31:30

тор, делопроизводитель, главный экономист, программист, президент, референт, главный инженер, главный бухгалтер.

По мнению налогового органа, введение должностей президента, делопроизводителя и программиста нецелесообразно и экономически не оправдано. Из должностных инструкций следует, что обязанности президента дублируют должностные обязанности генерального директора. Ведение необходимой документации, обеспечивающей финансово-хозяйственную деятельность организации, осуществляется референтом (делопроизводителем), однако штатным расписанием налогоплательщика предусмотрены должности, как референта, так и делопроизводителя, обе они заняты. На балансе организации имеется один компьютер, необходимость наличия в штате программиста (с учетом осуществляемых налогоплательщиком видов деятельности) отсутствует.

Неправомерное включение в состав расходов, уменьшающих облагаемую налогом на прибыль базу, затрат по оплате труда работников, занимающих должности президента, делопроизводителя и программиста, привело к убыточности деятельности налогоплательщика, повлекло неуплату налогоплательщиком налога на прибыль.

В письме в адрес налогового органа налогоплательщик представил возражения по акту проверки, после рассмотрения которых налоговым органом признаны экономически обоснованными затраты на оплату труда делопроизводителя и программиста. В части обоснованности введения в штат должности президента и включения в состав затрат по налогу на прибыль расходов на оплату его труда возражения налогоплательщика отклонены.

Решением налогового органа налогоплательщик привлечен к ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ, за неполную уплату налога на прибыль. Этим же решением налогоплательщику доначислено и предложено уплатить налог на прибыль и пени за нарушение сроков уплаты этого налога.

Налогоплательщик, считая решение налогового органа незаконным, обратился в арбитражный суд с заявлением.

Позиция суда

В соответствии с п. 2 ст. 253 Налогового кодекса РФ к расходам, связанным с производством и (или) реализацией, относятся расходы на оплату труда.

Согласно ст. 255 Налогового кодекса РФ в расходы на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, а также расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

Условия включения затрат в состав расходов, уменьшающих доходы, предусмотрены ст. 252 Налогового кодекса РФ.

Согласно ст. 2 Гражданского кодекса РФ предпринимательской является самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг. Таким образом, если расходы осуществляются налогоплательщиком в рамках предпринимательской (хозяйственной, производственной) деятельности, направлены на получение дохода, то такие расходы при наличии соответствующего документального подтверждения признаются обоснованными.

Таким образом, экономическая обоснованность понесенных налогоплательщиком расходов определяется хозяйственной деятельностью организации, направленной на получение дохода. Условиями отнесения затрат по оплате труда работников является их связь с хозяйственной деятельностью налогоплательщика и документальное подтверждение осуществления таких затрат.

Введение в штатное расписание налогоплательщика должности «президент» и прием работника на эту должность были обусловлены покупкой объекта недвижимости (жилой квартиры) и необходимостью последующего ее перевода из жилого фонда в нежилой.

После заключения договора купли-продажи жилого помещения (квартиры) для перевода приобретенной квартиры в нежилой фонд с последующим объединением ее с другим помещением, принадлежавшим налогоплательщику, необходимо было выполнить ряд мероприятий, которые осуществлялись при непосредственном участии президента.

Судебные инстанции, оценив представленные налогоплательщиком доказательства, пришли к выводу, что фактические обязанности, осуществляемые президентом (подготовка необходимых справок и документов,

spori.indd 114 28.08.2007 18:31:34

согласование в государственных органах и организациях перевода жилого помещения в нежилой фонд, разработка плана реконструкции помещения), не совпадают с обязанностями генерального директора налогоплательщика.

При названных обстоятельствах кассационная инстанция считает правильным вывод судов о том, что налогоплательщик обосновал экономическую оправданность спорных расходов на оплату труда сотрудника, должность которого обозначена как «президент».

Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 26.01.2006 № А19-12027/05-20-Ф02-7085/05-С1

Вывод суда

Квитанции к приходным кассовым ордерам могут служить документальным подтверждением понесенных налогоплательщиком расходов.

Суть дела

Налоговый орган провел выездную налоговую проверку налогоплательщика по вопросам правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты в бюджет налогов.

По результатам проверки налоговый орган составил акт, вынес решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности по п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ и предложил уплатить налог на прибыль, пени.

Требованием, направленным в адрес налогоплательщика, налоговый орган предложил в добровольном порядке уплатить в бюджет исчисленные по результатам проверки суммы штрафов.

Неисполнение налогоплательщиком требования в срок послужило основанием для обращения налогового органа в арбитражный суд.

Позиция суда

В силу п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ в целях главы 25 Налогового кодекса РФ налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в ст. 270 Налогового кодекса РФ).

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 Налогового кодекса РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Из материалов дела следует, что основанием для привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности за неуплату налога на прибыль послужило непредставление налогоплательщиком кассовых чеков, подтверждающих расходы по приобретению товаров (работ, услуг).

Судом установлено и налоговым органом не оспаривается, что в подтверждение произведенных расходов, учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль, налогоплательщиком представлены квитанции к приходным кассовым ордерам.

Пунктом 13 Порядка ведения кассовых операций в РФ, утвержденного решением от 22.09.1993 № 40 Совета директоров Банка России, установлено, что прием наличных денег кассами предприятий производится по приходным кассовым ордерам, подписанным главным бухгалтером или лицом, на это уполномоченным письменным распоряжением руководителя предприятия. О приеме денег выдается квитанция к приходному кассовому ордеру за подписями главного бухгалтера или лица, на это уполномоченного, и кассира, заверенная печатью (штампом) кассира или оттиском кассового аппарата.

Следовательно, представленные налогоплательщиком в налоговый орган квитанции к приходным кассовым ордерам являются допустимыми доказательствами произведенных расходов. При этом действующее законодательство не содержит положений о том, что кассовый чек является единственным документом, которым могут быть подтверждены расходы налогоплательщика при осуществлении наличных денежных расчетов. Непредставление налогоплательщиком кассовых чеков при наличии иных предусмотренных законодательством платежных документов само по себе не опровергает факт уплаты наличных денежных средств и, соответственно, наличие у него соответствующих расходов.

spori.indd 115 28.08.2007 18:31:38

Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 20.04.2006 № Ф04-2117/2006(21664-А27-3)

Вывод суда

Расходы по оплате консультационных услуг должны быть документально подтверждены. Указанные расходы могут подтверждаться актами об оказании услуг.

Суть дела

По результатам камеральной проверки налоговой декларации по налогу на прибыль налоговый орган вынес решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ. Кроме того, данным решением ему доначислен налог на прибыль и пени за его несвоевременную уплату.

Основанием доначисления налога на прибыль (применительно к обжалуемой части), соответствующих пеней и штрафа послужил вывод налогового органа о том, что расходы, осуществленные налогоплательщиком по договору, экономически не оправданы и документально не подтверждены.

Полагая, что указанное решение налогового органа в части доначисления налога на прибыль, пени и штрафа не соответствует нормам действующего законодательства, нарушает его права и законные интересы, налогоплательщик обратился в арбитражный суд с заявлением о признании его недействительным в данной части.

Позиция суда

В соответствии с п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в ст. 270 Налогового кодекса РФ).

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. При этом расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ.

Согласно подп. 15 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ расходы на консультационные и иные услуги относятся к прочим расходам, связанным с производством.

Таким образом, налогоплательщик может уменьшить полученные доходы только в том случае, если понесенные им затраты на консультационные услуги обоснованы и документально подтверждены.

В подтверждение правомерности отнесения затрат по оплате услуг по договору оказания услуг на расходы, связанные с производством и реализацией, налогоплательщик представил акты об оказании услуг, счета-фактуры, платежные поручения, документы, подтверждающие накладные расходы.

На основании анализа и оценки, представленных налогоплательщиком документов (договор, акты выполненных работ, графики, отражающие основные показатели деятельности общества) и принимая во внимание осуществляемый им вид деятельности, судебные инстанции пришли к правильному выводу, что полученные консультации были необходимы налогоплательщику для осуществления и развития производства, продвижения продукции на рынок и т.д., то есть экономически оправданы.

Данные акты с учетом особенностей гражданско-правового договора на возмездное оказание услуг содержат все необходимые реквизиты, предусмотренные ст. 9 Закона № 129-ФЗ: подписаны заказчиком и исполнителем, содержат перечень оказанных услуг и их стоимость.

Действующее законодательство не содержит требований о необходимости детального указания в актах приемки оказанных услуг, объема трудозатрат работников консультанта по выполнению договорных обязательств.

Таким образом, налогоплательщик правомерно отнес спорные затраты к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль.

3.3. Расходы, связанные с производством и реализацией

В соответствии со ст. 253 Налогового кодекса РФ расходы, связанные с производством и реализацией, включают в себя:

1) расходы, связанные с изготовлением (производством), хранением и доставкой товаров, выполнением работ, оказанием услуг, приобретением и (или) реализаци-

spori.indd 116 28.08.2007 18:31:42

ей товаров (работ, услуг, имущественных прав);

2) расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном (актуальном) состоянии;

3) расходы на освоение природных ресурсов;

4) расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки;

5) расходы на обязательное и добровольное страхование;

6) прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией.

2. Расходы, связанные с производством и (или) реализацией, подразделяются на:

1) материальные расходы;

2) расходы на оплату труда;

3) суммы начисленной амортизации;

4) прочие расходы.

Налоговым законодательством предусмотрена возможность уменьшения налогооблагаемой прибыли на суммы произведенных расходов, однако подтверждение затрат до сих пор остается одной из основных проблем бухгалтера.

Как оформить затраты, учитываемые для целей налогообложения, какие документы являются необходимыми и достаточными для подтверждения затрат налогоплательщика? На практике имеют место многочисленные случаи формального подхода к оценке первичных документов со стороны налоговых органов и недооценка надлежащего оформления сделки со стороны налогоплательщиков. Рассмотрим некоторые из них.

АРБИТРАЖНАЯ ПРАКТИКА

Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 1 ноября 2004 г. № А56-20543/04

Предмет спора

При доначислении налога на прибыль обществу налоговики ссылаются на характер работ, выполненных им на автозаправочных станциях. По мнению проверяющих, выполнение данных работ привело к улучшению качества услуг, оказываемых обществом, к совершенствованию производства и повышению технико-экономических показателей автозаправочных станций. Следовательно, в данном случае общество произвело реконструкцию автозаправочных станций, в связи с чем неправомерно отнесло расходы, связанные с данными работами, на затраты, что привело к неполной уплате налога на прибыль. Эти расходы подлежали отнесению на увеличение стоимости станции, а налог на имущество следовало исчислять с увеличенной стоимости объекта.

Позиция судебного органа

Суд не согласился с требованиями налоговиков.

Принимая решение, суд исходил из того, что выполненные работы по своему характеру не могут считаться модернизацией или реконструкцией, поэтому общество правомерно уменьшило полученные доходы на сумму расходов по ремонту автозаправочных станций. В соответствии с п. 26 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утвержденного Приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н, восстановление основных средств может осуществляться посредством ремонта, а также модернизации и реконструкции.

Понятие «ремонт» основных средств в гл. 25 Налогового кодекса РФ не определено. Не дано определение этого понятия и в ранее действовавшем законодательстве по налогу на прибыль. Однако в п. 2 ст. 257 Налогового кодекса РФ указано, какие именно работы для целей налогообложения рассматриваются как реконструкция и модернизация. Так, к работам по достройке, дооборудованию, модернизации относятся работы, вызванные изменением технологического или служебного назначения оборудования, здания, сооружения или иного объекта амортизируемых основных средств, повышенными нагрузками или другими новыми качествами. А к реконструкции относится переустройство существующих объектов основных средств, связанное с совершенствованием производства и повышением его технико-экономических показателей, осуществляемое по проекту реконструкции основных средств в целях увеличения производственных мощностей, улучшения качества и изменения номенклатуры продукции. К техническому перевооружению относится комплекс мероприятий по повышению технико-экономических показателей основных средств или их отдельных частей на основе внедрения передовой техники и технологии, механизации и автоматизации производства, модернизации и замены морально устаревшего и физически изношенного оборудования новым, более производительным.

spori.indd 117 28.08.2007 18:31:48

Расходы на осуществление указанных выше работ изменяют (увеличивают) первоначальную стоимость основных средств (п. 2 ст. 257 Налогового кодекса РФ).

Таким образом, к ремонтным относятся такие виды работ, которые не улучшают (не повышают) технические показатели объекта.

Расходы на ремонт основных средств, произведенные организацией, рассматриваются как прочие расходы. Согласно ст. 260 Налогового кодекса РФ, такие расходы признаются для целей налогообложения в размере фактических затрат в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены.

В приведенном случае общество производило следующие работы: наружная и внутренняя отделка автозаправочных станций, навеса, резервуара для хранения нефтепродуктов и внутриплощадочные работы. Доказательств того, что данные работы повысили или улучшили показатели объекта, изменили его качественные характеристики или выполнялись по специальному проекту реконструкции объекта в целях повышения его мощности, улучшения качества и изменения номенклатуры продукции, инспекция суду не представила. Такие доказательства отсутствуют и в материалах дела.

Следовательно, суд сделал вывод о том, что общество выполнило ремонт и правомерно включило произведенные затраты в состав расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль.

Постановление ФАС Центрального округа от 26.01.2005 № А23-4024/03А-14-375

Позиция суда

Расходы налогоплательщика на ремонт основных средств, находящихся у него в оперативном управлении, при соблюдении условий, установленных гл. 25 Налогового кодекса РФ, признаются для целей налогообложения так же, как и расходы на ремонт основных средств, находящихся в собственности.

Позиция налогоплательщика

Общехозяйственные расходы, расходы на текущий ремонт здания обоснованно отнесены учреждением к затратам, учитываемым при исчислении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

Позиция налогового органа

Не все общехозяйственные расходы могли быть отнесены учреждением к затратам. Расходы на ремонт основных средств не могут относиться к затратам, связанным с производством и реализацией от коммерческой деятельности.

Решением суда первой инстанции от 05.10.2004 заявление общества удовлетворено в части признания неправомерным доначисления налога на прибыль, начисления пени и привлечения к ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ, за неполную уплату налога на прибыль. В апелляционном порядке дело не рассматривалось.

Изучив доводы представленной налоговым органом кассационной жалобы, исследовав материалы дела, кассационная инстанция согласилась с позицией, изложенной в решении от 05.10.2004, и в удовлетворении жалобы отказала.

Исходя из обстоятельств рассматриваемого спора, инспекция в обоснование своей позиции ссылалась на то обстоятельство, что налогоплательщик, будучи унитарным предприятием, является пользователем, но не собственников отремонтированных им основных средств, что исключает возможность признавать затраты на ремонт в качестве расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль.

Однако суд указал, что признание расходов на ремонт основных средств для целей исчисления налога на прибыль не зависит от наличия у налогоплательщика на данные основные средства права собственности. Расходы налогоплательщика на ремонт основных средств, находящихся у него в оперативном управлении, при соблюдении условий, установленных гл. 25 Налогового кодекса РФ, признаются для целей налогообложения так же, как и расходы на ремонт основных средств, находящихся в собственности. В обоснование указанного вывода суд руководствовался следующим.

В соответствии с подп. 1 п. 1 ст. 23 и п. 1 ст. 45 Налогового кодекса РФ налогоплательщики обязаны своевременно, самостоятельно и в полном объеме производить уплату в бюджет законно установленные налоги. При этом наличие указанной обязанности зависит от наличия или отсутствия в том или ином налоговом периоде объекта налогообложения, под которым законодатель подразумевает любой объект, имеющий стоимостную, физическую или количественную характеристики (реализация, имущество, доход, прибыль, стоимость и т.д.).

spori.indd 118 28.08.2007 18:31:52

В соответствии с п. 1 ст. 247 Налогового кодекса РФ объектом обложения налогом на прибыль признается прибыль налогоплательщика, которая для российских организаций представлена в виде разницы между полученными доходами и произведенными расходами. То есть налогом на прибыль облагается указанная разница.

Произведенными расходами признаются затраты, которые стали результатом конкретной реальной операции налогоплательщика, повлекшей уменьшение его имущества. Таким образом, не допускается уменьшение дохода на сумму планируемых или прогнозируемых расходов, которые не нашли своего фактического или формального воплощения в деятельности организации.

Кроме того, как указано в п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ, расходами являются обоснованные и документально подтвержденные затраты налогоплательщика. При этом обоснованность затрат характеризуется законодателем как их экономическая оправданность и воплощение в денежном эквиваленте.

Экономическая оправданность, по сути, является оценочной категорией, общепризнанные признаки которой до настоящего времени не выработаны практикой. Поэтому для каждого конкретного случая определяется своя экономическая обоснованность.

Документальное подтверждение расходов подразумевает под собой доказывание их осуществления путем представления документов, где отражены конкретные операции, связанные с уменьшением имущества налогоплательщика на данные расходы. То есть документальное подтверждение расходов есть документальное оформление операций по осуществлению затрат.

Затраты, не соответствующие указанным условиям об их реальной произведенности, обоснованности и документальной подтвержденности, не могут признаваться расходами и тем самым участвовать в уменьшении доходов. Иначе говоря, затраты не учитываются налогоплательщиком при исчислении налога на прибыль в качестве сумм, уменьшающих налоговую базу.

В соответствии с положениями ст. 253 Налогового кодекса РФ расходы, направленные на осуществление ремонта основных средств, признаются одной из разновидностей расходов, связанных с производством и реализацией, в частности, обозначены законодателем как прочие расходы (п. 1 ст. 260 Налогового кодекса РФ).

В соответствии с правилами п. 6 ст. 108 Налогового кодекса РФ, ст. 65 АПК РФ бремя доказывания обстоятельств совершения налогового правонарушения и вины лица, совершившего данное правонарушение, возлагается на налоговый орган. Однако это правило не умаляет предусмотренное законодателем требование об обязанности налогоплательщика подтвердить факт произведения расходов, их экономическую обоснованность и документальное оформление операций, направленных на осуществление таких расходов.

В рассмотренном случае налогоплательщик выполнил указанное требование. В частности, факт осуществления ремонта основных средств был подтвержден путем представления в суд платежных документов, обосновывающих расход денежных средств на приобретение необходимых для ремонта материалов, а также договоров на оказание специализированными организациями услуг по осуществлению ремонтных работ, актов — приемки передачи, счетов-фактур и платежных поручений.

В качестве доказательств экономической обоснованности спорных затрат налогоплательщик представил суду документальное подтверждение статуса отремонтированного имущества как основного средства. Также были представлены суду доказательства неисправности последних.

Учитывая то обстоятельство, что от функционирования указанных основных средств зависят количественные и качественные показатели производственной деятельности общества, а следовательно, его финансовое благополучие, судом был сделан вывод об экономической обоснованности произведенных налогоплательщиком затрат на ремонт основных средств.

В целях доказывания соблюдения условия о документальном подтверждении спорных затрат общество представило в суд документы, где отражены операции по расходу денежных ресурсов общества на осуществление ремонта.

Налоговый орган не представил суду доказательств, опровергающих правомерность осуществления уменьшения доходов общества на спорные расходы, что исключило возможность признания факта совершения налогового правонарушения, предусмотренного п. 1 ст. 122 Налогового кодекса, в виде недоплаты налога на прибыль путем неправомерного уменьшения налогооблагаемой базы.

spori.indd 119 28.08.2007 18:31:59

В соответствии с п. 2 ст. 260 Налогового кодекса РФ расходы на ремонт основных средств, произведенные налогоплательщиком, рассматриваются как прочие и признаются для целей налогообложения также в отношении расходов арендатора амортизируемых основных средств, если договором (соглашением) между арендатором и арендодателем возмещение указанных расходов арендодателем не предусмотрено.

Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 18.05.2006 № А43-12921/2004-31-519

Вывод суда

Расходы по ремонту торгового оборудования, а также амортизационные отчисления по нему подлежат включению в состав затрат, связанных с производством и реализацией.

Суть дела

Налоговый орган провел выездную налоговую проверку налогоплательщика и установил ряд нарушений налогового законодательства, в том числе неуплату налога на прибыль в результате неправомерного включения в состав затрат амортизационных отчислений и расходов по ремонту торгового оборудования, находящегося в эксплуатации у других лиц.

В частности, проверяющие установили, что налогоплательщик заключал договоры на установку и размещение оборудования с лицами, осуществляющими розничную продажу выпускаемой налогоплательщиком продукции. Во исполнение этих договоров налогоплательщик размещал числящееся на его балансе торговое оборудование со своими товарными знаками в торговых точках своих клиентов.

По мнению налогового органа, расходы по содержанию торгового оборудования и амортизационные отчисления по нему следует относить к нормируемым рекламным расходам, а не к расходам, связанным с производством и реализацией, поскольку вклад в виде предоставления имущества в деятельность другого лица следует рассматривать как спонсорство (разновидность рекламы). В связи с тем, что произведенные налогоплательщиком рекламные расходы явились сверхнормативными, налоговый орган доначислил налогоплательщику налог на прибыль.

По результатам проверки составлен акт, на основании которого заместитель руководителя налогового органа принял решение о привлечении налогоплательщика за выявленные нарушения к ответственности по п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ. Налогоплательщику доначислены налог на прибыль, пени за его несвоевременную уплату и предложено внести необходимые исправления в бухгалтерский учет.

Налогоплательщик не согласился с решением налогового органа и обжаловал его в арбитражный суд.

Позиция суда

Согласно ст. 247 Налогового кодекса РФ объектом налогообложения по налогу на прибыль для российских организаций признается полученная налогоплательщиком прибыль — доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с главой 25 Налогового кодекса РФ.

В п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ установлено, что в целях главы 25 Налогового кодекса РФ налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в ст. 270 Налогового кодекса РФ).

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 Налогового кодекса РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Расходы, связанные с производством и реализацией, включают в себя суммы начисленной амортизации (подп. 3 п. 2 ст. 253 Налогового кодекса РФ).

Из изложенного следует, что экономическая обоснованность понесенных расходов обусловлена экономической деятельностью налогоплательщика, осуществляемой в целях получения дохода.

Основным видом деятельности налогоплательщика является изготовление и реализация прохладительных напитков. Размещение оборудования (холодильников, постмиксов, диспенсеров) в торговых точках розничных продавцов продукции налогоплательщика (на основании заключенных договоров) связано исключительно с деятельностью налогоплательщика по производству и реализации прохладительных напитков. В частности, материалами дела подтверждено, что установка спорного оборудования (по сравнению с периодами, когда оно отсутствовало) при-

spori.indd 120 28.08.2007 18:32:04

вела к увеличению продаж продукции (предоставление охлажденных напитков компании) конечным потребителям (по договорам розничной купли-продажи), что способствовало спросу выпускаемой налогоплательщиком продукции, повышению ее реализации в рамках оптовых поставок, возникновению у налогоплательщика экономической выгоды.

При таких обстоятельствах суд пришел выводу что, расходы по ремонту торгового оборудования, а также амортизационные отчисления по нему подлежат включению в состав затрат, связанных с производством и реализацией.

В следующем Постановлении суд указывает, что в к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся «расходы, связанные с содержанием помещений объектов общественного питания, обслуживающих трудовые коллективы (включая суммы начисленной амортизации, расходы на проведение ремонта помещений, расходы на освещение, отопление, водоснабжение, электроснабжение, а также на топливо для приготовления пищи), если подобные расходы не учитываются в соответствии со ст. 275.1 Налогового кодекса РФ» (подп. 47 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ).

Однако, несмотря на это, необходимо учитывать экономическую обоснованность затрат, так как этот фактор является одним из основных критериев правомерности отнесения тех или иных затрат к расходам, уменьшающим налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

Экономическая обоснованность расходов напрямую связана с видом деятельности налогоплательщика. Например, одни затраты для одного налогоплательщика будут экономически обоснованы, а для другого нет, в силу различной специфики деятельности.

Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 26.02.2006 № А38-522-17/99-2005

Вывод суда

Расходы, связанные с производством и реализацией, подразделяются, в том числе на прочие расходы, которые в свою очередь включают в себя расходы по содержанию помещений объектов общественного питания.

Суть дела

Налоговый орган провел выездную налоговую проверку налогоплательщика, по результатам которой составлен акт, и руководитель налогового органа принял решение, в том числе о доначислении налога на прибыль и пеней за его неуплату. Основанием для вынесения решения послужил вывод налогового органа, что расходы налогоплательщика по содержанию столовой не являются экономически обоснованными, поэтому не подлежат учету в целях налогообложения по налогу на прибыль.

Не согласившись с решением налогового органа, налогоплательщик обжаловал его в арбитражный суд.

Позиция суда

Согласно п. 2 ст. 252 Налогового кодекса РФ расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы.

В подп. 48 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ предусмотрено, что к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы, связанные с содержанием помещений объектов общественного питания, обслуживающих трудовые коллективы (включая суммы начисленной амортизации, расходы на проведение ремонта помещений, расходы на освещение, отопление, водоснабжение, электроснабжение, а также на топливо для приготовления пищи).

В ст. 270 Налогового кодекса РФ содержится перечень расходов, не учитывающихся при определении налоговой базы. Затраты на содержание объектов общественного питания в данный перечень не входят, следовательно, могут уменьшать налогооблагаемую прибыль.

Что касается отнесения к расходам затрат на обязательное страхование, то в Налоговом Кодексе РФ прямо предусмотрено право налогоплательщика отнести указанные затраты к расходам, связанным с производством и реализацией. В соответствие со ст. 15 Закон № 116-ФЗ «О промышленной безопасности опасных производственных объектов» от 21 июля 1997 г., а налогоплательщик обязан застраховать ответственность за причинение вреда жизни, здоровью и имуществу других лиц при эксплуатации опасного производственного объекта. Таким образом, налогоплательщик правомерно относит затраты по указанному выше виду страхования в состав расходов, связанных с производством и реализацией, в пределах установленных тарифов, а при отсутствии

spori.indd 121 28.08.2007 18:32:09

таковых в пределах фактически затраченных сумм.

Но необходимо учитывать следующее.

В п. 4 ст. 3 Закона РФ от 27.11.1992 № 4015-1 «Об организации страхового дела в РФ» установлено, что условия и порядок осуществления обязательного страхования определяются федеральными законами о конкретном виде обязательного страхования.

Федеральный закон о конкретном виде обязательного страхования должен содержать положения, определяющие: субъекты страхования; объекты, подлежащие страхованию; перечень страховых случаев; минимальный размер страховой суммы или порядок ее определения; размер, структуру или порядок определения страхового тарифа; срок и порядок уплаты страховой премии (страховых взносов); срок действия договора страхования; порядок определения размера страховой выплаты; контроль за осуществлением страхования; последствия неисполнения или ненадлежащего исполнения обязательств субъектами страхования; иные положения.

Законом № 116-ФЗ не установлены все необходимые положения, таким образом, расходы по обязательному страхованию гражданской ответственности организации, эксплуатирующей опасные производственные объекты, нельзя отнести к расходам на обязательное страхование.

Данная позиция поддержана налоговыми органами в письме МНС России от 09.09.2004 № 02-4-10/252, в котором сказано, что «... Страховые премии (взносы) по обязательному страхованию будут считаться признанными расходами для целей налогообложения прибыли согласно ст. 263 Налогового кодекса РФ, если в законодательстве РФ определены объекты, подлежащие обязательному страхованию, риски, от которых эти объекты должны быть застрахованы, минимальные размеры страховых сумм и другие условия, а у страховой организации имеется лицензия на соответствующий обязательный вид страхования (ст. 936 Гражданского кодекса РФ, п. 3 ст. 3, п. 2 ст. 32 Закона № 4015-1).

Поскольку Федеральный закон от 21.07.1997 № 116-ФЗ «О промышленной безопасности опасных производственных объектов» не соответствует вышеуказанным требованиям, а страховые организации не имеют лицензии на обязательное страхование гражданской ответственности организаций, эксплуатирующих опасные объекты, то расходы по страхованию гражданской ответственности за причинение вреда при эксплуатации производственного объекта не учитываются для целей налогообложения прибыли в соответствии со ст. 263 Налогового кодекса РФ как расходы по обязательному страхованию».

Однако, как видно из комментируемого Постановления, суды не разделяют мнения налоговых органов.

Постановление ФАС Поволжского округа от 06.04.2006 № А65-36416/2005-СА1-23

Вывод суда

Затраты на обязательное и добровольное страхование относятся к расходам, связанным с производством и реализацией, и уменьшают налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

Суть дела

Налоговый орган провел камеральную проверку представленной заявителем налоговой декларации по налогу на прибыль.

В ходе проверки была выявлена неуплата налога на прибыль в результате отнесения в состав расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, затрат на страхование гражданской ответственности за причинение вреда при эксплуатации опасных производственных объектов.

Налоговым органом принято решение об отказе в привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности и доначислении налога на прибыль и пени.

Не согласившись с решением налогового органа, налогоплательщик обратился в арбитражный суд с заявлением о признании его недействительным.

Позиция суда

В соответствии со ст. 247 Налогового кодекса РФ объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком.

Прибылью признаются для российских организаций полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с главой 25 Налогового кодекса РФ.

Согласно ст. 252 Налогового кодекса РФ налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов.

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

spori.indd 122 28.08.2007 18:32:12

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Статья 253 Налогового кодекса РФ к расходам, связанным с производством и реализацией, относит расходы на обязательное и добровольное страхование.

В ст. 263 Налогового кодекса РФ указано, что расходы на обязательное и добровольное страхование имущества включают страховые взносы по всем видам обязательного страхования, а также по определенным — добровольного страхования имущества.

Расходы по обязательным видам страхования (установленные законодательством РФ) включаются в состав прочих расходов в пределах страховых тарифов, утвержденных в соответствии с законодательством РФ и требованиями международных конвенций. В случае если данные тарифы не утверждены, расходы по обязательному страхованию включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат.

Расходы по указанным выше добровольным видам страхования включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат.

В соответствии со ст. 15 Федерального закона от 21.07.1997 № 116-ФЗ «О промышленной безопасности опасных производственных объектов» организация, эксплуатирующая опасный производственный объект, обязана страховать ответственность за причинение вреда жизни, здоровью или имуществу других лиц и окружающей природной среде в случае аварии на опасном производственном объекте.

Таким образом, страхование указанной ответственности для налогоплательщика является обязательным.

Исходя из изложенного, налогоплательщик правомерно отнес на расходы затраты по уплате страховых взносов по договору страхования ответственности за причинение вреда при эксплуатации опасного объекта.

3.4. Материальные расходы

Как уже говорилось ранее, согласно ст. 252 Налогового кодекса РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, понесенные налогоплательщиком. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Кроме того, необходимо также учитывать надежность и юридическую правоспособность контрагентов, с которыми предприятие начинает вести бизнес.

Опыт показывает, что поставщик может оказаться несуществующим юридическим лицом. Поэтому налогоплательщикам необходимо проверять добросовестность и юридическую правоспособность контрагентов. Делать это можно, запрашивая у поставщиков копии учредительных документов или обратиться с запросом в налоговые органы для получения сведений из ЕГРЮЛ (Единого государственного реестра юридических лиц) и ЕГРИП (Единого государственного реестра индивидуальных предпринимателей). Запрос составляется в произвольной форме, срок исполнения 5 дней, услуга платная.

Правила ведения Единого государственного реестра юридических лиц и предоставления, содержащихся в нем сведений утверждены Постановлением Правительства РФ от 19 июня 2002 г. № 438, соответственно Правила ведения Единого государственного реестра индивидуальных предпринимателей и предоставления, содержащихся в нем сведений утверждены Постановлением Правительства РФ от 16 октября 2003 г. № 630.

Большее распространение получила арбитражная практика, связанная с выводом, что сделки с несуществующими юридическими лицами не являются сделками в юридическом смысле и, таким образом, лишают налогоплательщика права на отнесение каких-либо затрат к расходам. Но мнение судов по данному вопросу не однозначно и многие из них встают на сторону налогоплательщиков.

Арбитражная практика

Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 09.03.2006 № Ф08-666/2006-301А

Вывод суда

Затраты по закупке товаров, используемых в производстве, включаются в состав материальных расходов, если такие затраты подтверждены документально.

spori.indd 123 28.08.2007 18:32:17

Суть дела

Налоговый орган провел камеральную проверку декларации по налогу на прибыль, представленную налогоплательщиком.

По результатам проверки составлена докладная записка и принято решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности по п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ за неполную уплату налога на прибыль.

Данным решением налогоплательщику предложено уплатить налог на прибыль и пени. По мнению налогового органа, в нарушение п. 1 ст. 252 и п. 1 ст. 268 Налогового кодекса РФ налогоплательщик неправомерно завысил стоимость реализованных товаров (приобретенных у сторонней организации) по налогу на прибыль счетам-фактурам сторонней организации, так как эта организация не состоит на налоговом учете по месту нахождения, а ИНН/КПП является вымышленным.

Налогоплательщик с указанным решением не согласился и обжаловал его в арбитражный суд.

Позиция суда

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, обоснованные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

На основании ст. 254 Налогового кодекса РФ к материальным расходам, в частности, относятся затраты налогоплательщика на приобретение сырья и (или) материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и (или) образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг).

В силу ст. 9 Федерального закона от 21.11.96 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, а документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать следующие обязательные реквизиты: наименование документа; дату составления документа; наименование организации, от имени которой составлен документ; содержание хозяйственной операции; измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении; наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления; личные подписи указанных лиц.

В подтверждение понесенных расходов налогоплательщик представил первичные документы (договоры, накладные, товарно-транспортные накладные, счета-фактуры, квитанции к приходным кассовым ордерам с контрольно-кассовыми чеками), которые суд первой инстанции оценил как надлежаще оформленные и соответствующие требованиям законодательства.

Отсутствие доказательств государственной регистрации сторонней организации-продавца не может служить основанием для вывода о невозможности отнесения понесенных затрат по закупке товаров на расходы покупателя при исчислении налога на прибыль.

Транспортные услуги сторонних организаций, относятся к услугам производственного характера и включаются на основании подп. 6 п. 1 ст. 254 Налогового кодекса РФ в состав материальных расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

Указанные затраты были подтверждены налогоплательщиком товарно-транспортной накладной.

Согласно Постановлению № 78 товарно-транспортная накладная предназначена для учета движения товарно-материальных ценностей и расчетов за их перевозки автомобильным транспортом.

Таким образом, товарно-транспортная накладная содержит необходимые сведения, которые подтверждают факт и размер понесенных налогоплательщиком затрат.

Постановление ФАС Центрального округа от 06.04.2006 № А68-АП-179/10-05

Вывод суда

При исчислении налога на прибыль полученные организацией доходы и понесенные ею расходы должны подтверждаться соответствующими первичными документами.

spori.indd 124 28.08.2007 18:32:21

Расходы по транспортировке товара могут быть подтверждены товарно-транспортной накладной.

Суть дела

Налоговым органом проведена выездная налоговая проверка налогоплательщика по вопросу правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налогов и сборов, в ходе которой была установлена, в том числе неполная уплата налога на прибыль.

По результатам проверки составлен акт и принято решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ. Данным решением налогоплательщику предложено уплатить налог на прибыль, пени по налогу.

Не согласившись с указанным решением налогового органа, налогоплательщик оспорил его в судебном порядке.

Позиция суда

Согласно п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

При этом под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме; под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ.

Согласно подп. 6 п. 1 ст. 254 Налогового кодекса РФ к материальным расходам относятся затраты налогоплательщика на приобретение работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями, а также на выполнение этих работ (оказание услуг) структурными подразделениями организации.

К работам (услугам) производственного характера относятся транспортные услуги сторонних организаций (включая индивидуальных предпринимателей) и (или) структурных подразделений самого налогоплательщика по перевозкам грузов внутри организации, в частности доставка готовой продукции в соответствии с условиями договоров (контрактов).

Статьей 9 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» предусмотрено, что все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет. Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, а документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать обязательные реквизиты, перечисленные в данной статье.

Исходя из названных норм, следует, что при исчислении налога на прибыль полученные организацией доходы и понесенные ею расходы должны подтверждаться соответствующими первичными документами.

Согласно Постановлению Государственного комитета РФ по статистике от 28.11.1997 № 78 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету работы строительных машин и механизмов, работ в автомобильном транспорте» товарно-транспортная накладная предназначена для учета движения товарно-материальных ценностей и расчетов за их перевозки автомобильным транспортом и является документом, определяющим взаимоотношения грузоотправителей заказчиков автотранспорта с организациями — владельцами автотранспорта, выполнявшими перевозку грузов, и служащим для учета транспортной работы и расчетов грузоотправителей или грузополучателей с организациями — владельцами автотранспорта за оказанные им услуги по перевозке грузов.

Таким образом, наличие товарно-транспортной накладной, подтверждающей факт совершения хозяйственной операции и затраты по перевозке, является обязательным документом как для отправителя груза, так и для его получателя.

При таких обстоятельствах суд сделал обоснованный вывод о том, что поскольку налогоплательщик документально подтвердил расходы на оплату услуг по транспортировке товара, следовательно, правомерно уменьшил налогооблагаемую прибыль.

3.5. Расходы на оплату труда

В соответствие со ст. 255 Налогового кодекса РФ к расходам на оплату труда относятся любые начисления работникам в денежной или натуральной формах, стиму-

spori.indd 125 28.08.2007 18:32:25

лирующие и компенсационные, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием работников, предусмотренные нормами законодательства, трудовыми или коллективными договорами. Это следует из ст. 255 Налогового кодекса РФ.

К расходам на оплату труда относятся, в частности:

1) суммы, начисленные по тарифным ставкам, должностным окладам, сдельным расценкам или в процентах от выручки в соответствии с принятыми у налогоплательщика формами и системами оплаты труда;

2) начисления стимулирующего характера, в том числе премии за производственные результаты, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и иные подобные показатели;

3) начисления стимулирующего и (или) компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда, в том числе надбавки к тарифным ставкам и окладам за работу в ночное время, работу в многосменном режиме, за совмещение профессий, расширение зон обслуживания, за работу в тяжелых, вредных, особо вредных условиях труда, за сверхурочную работу и работу в выходные, и праздничные дни, производимые в соответствии с законодательством РФ;

4) стоимость бесплатно предоставляемых работникам в соответствии с законодательством РФ коммунальных услуг, питания и продуктов, предоставляемого работникам налогоплательщика в соответствии с установленным законодательством РФ порядком бесплатного жилья (суммы денежной компенсации за непредоставление бесплатного жилья, коммунальных и иных подобных услуг);

5) расходы на приобретение (изготовление) выдаваемых в соответствии с законодательством РФ работникам бесплатно либо продаваемых работникам по пониженным ценам форменной одежды и обмундирования (в части стоимости, не компенсируемой работниками), которые остаются в личном постоянном пользовании работников. В таком же порядке учитываются расходы на приобретение или изготовление организацией форменной одежды и обуви, которые свидетельствуют о принадлежности работников к данной организации;

6) сумма начисленного работникам среднего заработка, сохраняемого на время выполнения ими государственных и (или) общественных обязанностей и в других случаях, предусмотренных законодательством РФ о труде;

7) расходы на оплату труда, сохраняемую работникам на время отпуска, предусмотренного законодательством РФ, фактические расходы на оплату проезда работников и лиц, находящихся у этих работников на иждивении, к месту использования отпуска на территории РФ и обратно (включая расходы на оплату провоза багажа работников организаций, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях) в порядке, предусмотренном действующим законодательством — для организаций, финансируемых из соответствующих бюджетов и в порядке, предусмотренном работодателем — для иных организаций, доплата несовершеннолетним за сокращенное рабочее время, расходы на оплату перерывов в работе матерей для кормления ребенка, а также расходы на оплату времени, связанного с прохождением медицинских осмотров;

8) денежные компенсации за неиспользованный отпуск в соответствии с трудовым законодательством РФ;

9) начисления работникам, высвобождаемым в связи с реорганизацией или ликвидацией налогоплательщика, сокращением численности или штата работников налогоплательщика;

10) единовременные вознаграждения за выслугу лет (надбавки за стаж работы по специальности) в соответствии с законодательством РФ;

11) надбавки, обусловленные районным регулированием оплаты труда, в том числе начисления по районным коэффициентам и коэффициентам за работу в тяжелых природно-климатических условиях;

12) надбавки за непрерывный стаж работы в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, в районах европейского Севера и других районах с тяжелыми природно-климатическими условиями;

12.1) стоимость проезда по фактическим расходам и стоимость провоза багажа из расчета не более 5 тонн на семью по фактическим расходам, но не выше тарифов, предусмотренных для перевозок железнодорожным транспортом работнику организации, расположенной в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях (в случае отсутствия железной дороги указанные расходы принимаются в размере мини-

spori.indd 126 28.08.2007 18:32:29

мальной стоимости проезда на воздушном транспорте), и членам его семьи в случае переезда к новому месту жительства в другую местность в связи с расторжением трудового договора с работником по любым основаниям, в том числе в случае его смерти, за исключением увольнения за виновные действия;

13) расходы на оплату труда, сохраняемую в соответствии с законодательством РФ на время учебных отпусков, предоставляемых работникам налогоплательщика, а также расходы на оплату проезда к месту учебы и обратно;

14) расходы на оплату труда за время вынужденного прогула или время выполнения нижеоплачиваемой работы в случаях, предусмотренных законодательством РФ;

15) расходы на доплату до фактического заработка в случае временной утраты трудоспособности, установленную законодательством РФ;

16) суммы платежей (взносов) работодателей по договорам обязательного страхования, а также суммы платежей (взносов) работодателей по договорам добровольного страхования (договорам негосударственного пенсионного обеспечения), заключенным в пользу работников со страховыми организациями (негосударственными пенсионными фондами), имеющими лицензии, выданные в соответствии с законодательством РФ, на ведение соответствующих видов деятельности в РФ.

В случаях добровольного страхования (негосударственного пенсионного обеспечения) указанные суммы относятся к расходам на оплату труда по договорам:

а) долгосрочного страхования жизни, если такие договоры заключаются на срок не менее пяти лет и в течение этих пяти лет не предусматривают страховых выплат, в том числе в виде рент и (или) аннуитетов (за исключением страховой выплаты, предусмотренной в случае наступления смерти застрахованного лица), в пользу застрахованного лица;

б) негосударственного пенсионного обеспечения при условии применения пенсионной схемы, предусматривающей учет пенсионных взносов на именных счетах участников негосударственных пенсионных фондов, и (или) добровольного пенсионного страхования при достижении участником и (или) застрахованным лицом пенсионных оснований, предусмотренных законодательством РФ, дающих право на установление пенсии по государственному пенсионному обеспечению и (или) трудовой пенсии, и в течение периода действия пенсионных оснований. При этом договоры негосударственного пенсионного обеспечения должны предусматривать выплату пенсий до исчерпания средств на именном счете участника, но в течение не менее пяти лет, а договоры добровольного пенсионного страхования — выплату пенсий пожизненно;

в) добровольного личного страхования работников, заключаемым на срок не менее одного года, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников;

г) добровольного личного страхования, заключаемым исключительно на случай наступления смерти застрахованного лица или утраты застрахованным лицом трудоспособности в связи с исполнением им трудовых обязанностей.

Совокупная сумма платежей (взносов) работодателей, выплачиваемая по договорам долгосрочного страхования жизни работников, добровольного пенсионного страхования и (или) негосударственного пенсионного обеспечения работников, учитывается в целях налогообложения в размере, не превышающем 12 процентов от суммы расходов на оплату труда.

В случае изменения существенных условий договора и (или) сокращения срока действия договора долгосрочного страхования жизни, договора добровольного пенсионного страхования и (или) договора негосударственного пенсионного обеспечения или их расторжения взносы работодателя по таким договорам, ранее включенные в состав расходов, признаются подлежащими налогообложению с момента изменения существенных условий указанных договоров и (или) сокращения сроков действия этих договоров или их расторжения (за исключением случаев досрочного расторжения договора в связи с обстоятельствами непреодолимой силы, то есть чрезвычайными и непредотвратимыми обстоятельствами).

Взносы по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников, включаются в состав расходов в размере, не превышающем 3 процентов от суммы расходов на оплату труда.

Взносы по договорам добровольного личного страхования, заключаемым исключительно на случай наступления смерти застра-

spori.indd 127 28.08.2007 18:32:34

хованного работника или утраты застрахованным работником трудоспособности в связи с исполнением им трудовых обязанностей, включаются в состав расходов в размере, не превышающем десяти тысяч руб. в год на одного застрахованного работника.

При расчете предельных размеров платежей (взносов), исчисляемых в соответствии с настоящим подп., в расходы на оплату труда не включаются суммы платежей (взносов), предусмотренные настоящим подп.;

17) суммы, начисленные в размере тарифной ставки или оклада (при выполнении работ вахтовым методом), предусмотренные коллективными договорами, за календарные дни нахождения в пути от места нахождения организации (пункта сбора) к месту работы и обратно, предусмотренные графиком работы на вахте, а также за дни задержки работников в пути по метеорологическим условиям;

18) суммы, начисленные за выполненную работу физическим лицам, привлеченным для работы у налогоплательщика согласно специальным договорам на предоставление рабочей силы с государственными организациями;

19) в случаях, предусмотренных законодательством РФ, начисления по основному месту работы рабочим, руководителям или специалистам налогоплательщика во время их обучения с отрывом от работы в системе повышения квалификации или переподготовки кадров;

20) расходы на оплату труда работников-доноров за дни обследования, сдачи крови и отдыха, предоставляемые после каждого дня сдачи крови;

21) расходы на оплату труда работников, не состоящих в штате организации-налогоплательщика, за выполнение ими работ по заключенным договорам гражданско-правового характера (включая договоры подряда), за исключением оплаты труда по договорам гражданско-правового характера, заключенным с индивидуальными предпринимателями;

22) предусмотренные законодательством РФ начисления военнослужащим, проходящим военную службу на государственных унитарных предприятиях и в строительных организациях федеральных органов исполнительной власти, в которых законодательством РФ предусмотрена военная служба, и лицам рядового и начальствующего состава органов внутренних дел, Государственной противопожарной службы, предусмотренные федеральными законами, законами о статусе военнослужащих и об учреждениях и органах, исполняющих уголовные наказания в виде лишения свободы;

23) доплаты инвалидам, предусмотренные законодательством РФ;

24) расходы в виде отчислений в резерв на предстоящую оплату отпусков работникам и (или) в резерв на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет, осуществляемые в соответствии со ст. 324.1 Налогового кодекса РФ;

25) другие виды расходов, произведенных в пользу работника, предусмотренных трудовым договором и (или) коллективным договором.

Как видно, список расходов на оплату труда не закрыт, поэтому в отдельных случаях приходится налогоплательщикам разрешать свои споры в суде.

В соответствие с п. 23 ст. 270 Налогового кодекса РФ, расходы на выплату материальной помощи, выплачиваемой работникам организации, не учитываются при определении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

Однако суд пришел к выводу, что в данном случае материальная помощь носит стимулирующий характер и подлежит включению в состав расходов.

Постановление ФАС Уральского округа от 11.05.2006 № Ф09-3490/06-С7

Вывод суда

Материальная помощь, выплачиваемая организацией своим работникам в зависимости от соблюдения условий, предусмотренных трудовым договором, является стимулирующей выплатой и подлежит включению в состав расходов на оплату труда.

Суть дела

Налоговым органом в результате выездной налоговой проверки налогоплательщика составлен акт и принято решение о доначислении, в частности, налога на прибыль и пеней, привлечении к ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ.

Доначисляя налог на прибыль, налоговый орган исключил из расходов на оплату труда, уменьшающих налоговую базу, суммы материальной помощи, выплаченные работникам к отпуску, а также единовременные начисления к дням рождения работников, праздничным датам.

spori.indd 128 28.08.2007 18:32:39

Налогоплательщик с указанным решением не согласился и обжаловал его в арбитражный суд.

Позиция суда

Согласно ст. 252 Налогового кодекса РФ, при исчислении налога на прибыль налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в ст. 270 Налогового кодекса РФ).

Согласно ст. 255 Налогового кодекса РФ, в расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства РФ, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

Судом первой инстанции установлено, что спорные выплаты носят стимулирующий характер, поскольку выплачивались в зависимости от соблюдения условий, предусмотренных коллективным договором, положением о материальном стимулировании.

Кроме того, п. 25 ст. 255 Налогового кодекса РФ предусмотрено включение в расходы по оплате труда других, помимо перечисленных в п. 1-24, расходов, произведенных в пользу работника, предусмотренных трудовым договором и (или) коллективным договором.

«В соответствии с п. 4 части 2 ст. 255 Налогового кодекса РФ к расходам на оплату труда относится стоимость бесплатно предоставляемых работникам в соответствии с законодательством РФ коммунальных услуг, питания и продуктов, предоставляемого работникам налогоплательщика в соответствии с установленным законодательством РФ порядком предоставления бесплатного жилья (суммы денежной компенсации за непредоставление бесплатного жилья, коммунальных и иных подобных услуг).

В связи с тем, что бесплатный уголь предоставляется работникам организации для отапливания помещений, кассационная инстанция считает, что судами первой и апелляционной инстанций сделан правомерный вывод о том, что налоговый орган неправомерно расценил осуществляемую передачу угля на безвозмездной основе и расходы по доставке угля потребителям как реализацию в смысле п. 1 ст. 39 Налогового кодекса РФ».

На этом основании суд указывает на возможность включения затрат по безвозмездной передаче угля работникам организации в состав расходов по оплате труда, так как такая передача предусмотрена коллективным договором и Законом № 81-ФЗ «О государственном регулировании в области добычи и использования угля, об особенностях социальной защиты работников организаций угольной промышленности» от 20 июня 1996 г.

Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 30.05.2006 № Ф04-9138/2005(22580-А27-3), Ф04-9138/2005(22460-А27-3)

Вывод суда

Стоимость угля, безвозмездно переданного работникам организации на бытовые нужды, и стоимость отопительных услуг, предоставляемых работникам, проживающим в благоустроенном жилье, являются затратами на оплату труда и подлежат включению в состав расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль.

Суть дела

По результатам камеральной проверки уточненной налоговой декларации по налогу на прибыль налоговым органом вынесено решение о привлечении организации к налоговой ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ.

Кроме того, организации доначислен налог на прибыль и пени.

Полагая, что данное решение налогового органа не соответствует нормам действующего законодательства, нарушает его права и законные интересы, организация обратилась в арбитражный суд с заявлением о признании его недействительным.

Позиция суда

В соответствии со ст. 247 Налогового кодекса РФ объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается доход, уменьшенный на величину расходов, которые определяются в соответствии с главой 25 Налогового кодекса РФ.

По смыслу п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные налогоплательщиком (за

spori.indd 129 28.08.2007 18:32:43

исключением расходов, указанных в ст. 270 Налогового кодекса РФ).

В соответствии со ст. 255 Налогового кодекса РФ в расходы налогоплательщика на оплату труда, уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль, включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства РФ, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

Согласно п. 4 и 25 ст. 255 Налогового кодекса РФ к расходам на оплату труда относятся, в частности, стоимость бесплатно предоставляемых работникам в соответствии с законодательством РФ коммунальных услуг и другие виды расходов, предусмотренных трудовым договором и (или) коллективным договором.

В соответствии с абзацем 2 п. 4 ст. 21 Федерального закона от 20.06.1996 № 81-ФЗ «О государственном регулировании в области добычи и использования угля, об особенностях социальной защиты работников организаций угольной промышленности» организации по добыче угля предоставляют безвозмездно уголь на бытовые нужды работникам организаций по добыче (переработке) угля.

Лица, указанные в п. 4 ст. 21 Закона № 81-ФЗ, проживающие в благоустроенном жилье в городских и сельских поселениях, при расчете за коммунальные услуги освобождаются за счет средств организаций по добычи (переработке) угля от оплаты за энергетические ресурсы.

Кроме того, коллективным договором предусмотрено, что заявитель производит отпуск бесплатного угля и оплату услуг ЖКХ по отоплению в пользу работников организации.

Таким образом, организация независимо от своего волеизъявления в силу положений Федерального закона обязана передать безвозмездно уголь своим работникам, а также компенсировать стоимость услуг по отоплению работникам, проживающим в благоустроенном жилье, то есть реализовать волю государства.

При таких обстоятельствах спорные затраты организации являются затратами, связанными с оплатой труда, и правомерно при определении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль отнесены им на расходы, связанные с производством и реализацией.

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 10.04.2006 № А44-3851/2005-9

Вывод суда

К расходам на оплату труда в целях налогообложения прибыли относится материальная помощь, выплаченная работникам организации, если такие выплаты предусмотрены трудовым договором и (или) коллективным договором.

Суть дела

Налоговый орган провел выездную налоговую проверку соблюдения налогоплательщиком налогового законодательства, о чем составлен акт и вынесено решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренного п. 1 ст. 122 НК РФ, доначислении налога на прибыль и начислении соответствующих пеней. Основанием для доначисления налога на прибыль послужил вывод налогового органа о том, что налогоплательщик завысил сумму расходов, неправомерно включив в них затраты на выплату материальной помощи.

Налогоплательщику направлены требования об уплате налога, пеней и штрафа.

Налогоплательщик добровольно не выполнил требования, в связи, с чем налоговый орган обратился в суд с заявлением о взыскании налога, пеней и штрафа.

Позиция суда

В соответствии со ст. 247 Налогового кодекса РФ объектом обложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком.

Прибылью в целях главы 25 Налогового кодекса РФ признаются для российских организаций полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с главой 25 Налогового кодекса РФ.

В целях данной главы налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в ст. 270 Налогового кодекса РФ).

Согласно п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265

spori.indd 130 28.08.2007 18:32:49

Налогового кодекса РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы (п. 2 ст. 252 Налогового кодекса РФ).

В силу подп. 2 п. 2 ст. 253 Налогового кодекса РФ в расходы, связанные с производством и (или) реализацией, включаются расходы на оплату труда.

Согласно ст. 255 Налогового кодекса РФ в расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства РФ, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

К расходам на оплату труда в целях настоящей главы относятся, в частности, другие виды расходов, произведенных в пользу работника, предусмотренных трудовым договором и (или) коллективным договором (п. 25 ст. 255 Налогового кодекса РФ).

Как установлено судом, налогоплательщик включил в расходы, уменьшающие налогооблагаемую прибыль, затраты по выплате материальной помощи работникам, уходящим в отпуск. Эти выплаты предусмотрены п. 8.1.3 коллективного договора.

При указанных обстоятельствах суд пришел к выводу о том, что налогоплательщик правомерно в силу приведенных норм включил в расходы, связанные с ведением коммерческой деятельности, уменьшающие полученный доход выплаты материальной помощи работникам к отпуску.

Выплата материальной помощи к отпуску является выплатой, непосредственно связанной с выполнением трудовых функций и получением дохода, входит в установленную в учреждении систему оплаты труда и, следовательно, подлежит включению в расходы при исчислении налога на прибыль.

Согласно п. 7 ст. 255 Налогового кодекса РФ фактические расходы на оплату проезда работников и лиц, находящихся у этих работников на иждивении, к месту использования отпуска на территории РФ и обратно подлежат включению в состав расходов по оплате труда.

Согласно ст. 325 Трудового кодекса РФ «...Размер, условия и порядок компенсации расходов на оплату стоимости проезда и провоза багажа к месту использования отпуска и обратно для лиц, работающих в организациях, финансируемых из бюджетов субъектов РФ, устанавливаются органами государственной власти субъектов РФ, в организациях, финансируемых из местных бюджетов, — органами местного самоуправления, у работодателей, не относящихся к бюджетной сфере, — коллективными договорами, локальными нормативными актами, принимаемыми с учетом мнения выборных органов первичных профсоюзных организаций, трудовыми договорами».

В коллективном договоре, заключенном между профсоюзом и руководителем организации, предусмотрено, что организация компенсирует расходы на оплату проезда к месту отпуска и обратно также членам семьи работника, детям-студентам до 24 лет, обучающимся на дневной форме обучения.

Таким образом, суд относит спорные выплаты к расходам по оплате труда и признает необоснованным доначисление налоговым органом налога на прибыль на сумму стоимости проезда неработающих детей.

Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 20.02.2006 № Ф04-525/2006(19865-А75-33)

Вывод суда

Затраты, понесенные организацией в связи с оплатой проезда работников и лиц, находящихся у них на иждивении, к месту отпуска, подлежат включению в состав расходов на оплату труда.

Суть дела

Налоговым органом проведена выездная налоговая проверка организации по вопро-

spori.indd 131 28.08.2007 18:32:56

сам соблюдения законодательства о налогах и сборах.

По результатам проверки составлен акт, которым установлено, что организация производила оплату стоимости проезда к месту использования отпуска и обратно совершеннолетних детей работников, включая данную оплату в расходы организации, учитываемые при исчислении налога на прибыль.

На основании указанного акта налоговым органом принято решение об отказе в привлечении организации к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения в связи с наличием у нее переплаты по налогу на прибыль, перекрывающей доначисленные суммы налога. Этим же решением организации предложено уплатить суммы неуплаченного налога на прибыль и пени за его несвоевременную уплату.

Не согласившись с действиями налогового органа, организация обратилась в суд.

Позиция суда

Статьей 325 Трудового кодекса РФ установлено, что размер, условия и порядок компенсации расходов на оплату стоимости проезда и провоза багажа к месту использования отпуска и обратно для лиц, работающих в организациях, финансируемых из бюджетов субъектов РФ, устанавливаются органами государственной власти субъектов РФ, в организациях, финансируемых из местных бюджетов, — органами местного самоуправления, в организациях, не относящихся к бюджетной сфере, — работодателем.

Пунктом 7 ст. 255 Налогового кодекса РФ предусмотрено, что расходы на оплату труда, сохраняемую работникам на время отпуска, предусмотренного законодательством РФ, фактические расходы на оплату проезда работников и лиц, находящихся у этих работников на иждивении, к месту использования отпуска на территории РФ и обратно (включая расходы на оплату провоза багажа работников организаций, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностям) в порядке, предусмотренном действующим законодательством, — для организаций, финансируемых из соответствующих бюджетов, и в порядке, предусмотренном работодателем, — для иных организаций.

Судом установлено и из материалов дела следует, что в соответствии с п. 7.2.8 коллективного договора, заключенного между администрацией и профсоюзом организации, работодатель один раз в два года оплачивает работникам и неработающим членам их семей проезд к месту использования льготного отпуска и обратно на территории РФ любым видом транспорта, в том числе личным (кроме такси). К членам семьи работника относятся муж, жена и несовершеннолетние дети, а также дети-студенты до 24 лет независимо от регистрации их места жительства, обучающиеся на дневной форме обучения. Оплата проезда этим членам семьи производится независимо от времени использованного отпуска.

Учитывая, что членами семей, стоимость проезда которых была возмещена организацией, являются дети работников, обучающиеся в учебных заведениях по очной форме обучения, что подтверждается материалами дела, суд пришел к правомерному выводу о том, что доначисление налоговым органом налога на суммы стоимости проезда неработающих детей является необоснованным.

Также, принимая решение, суд пришел к правильному выводу о том, что поскольку дети работников не имеют своего дохода, то они являются иждивенцами работников, так как находятся у них на полном содержании или получают от них помощь, которая является для них постоянным и основным источником средств к существованию.

Так как право на предоставление гарантий и компенсаций работникам организаций, не относящихся к бюджетной сфере, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, предоставлено работодателю, а также исходя из принципа, установленного п. 7 ст. 3 Налогового кодекса РФ, согласно которому все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов), суд обоснованно удовлетворил заявленные налогоплательщиком требования о признании решения налоговой инспекции недействительным.

Расходы по добровольному медицинскому страхованию

В силу п. 16 ст. 255 Налогового кодекса РФ расходы по добровольному медицинскому страхованию включаются в состав расходов на оплату труда.

Позиция налоговых органов изложена в письме МНС России от 04.12.2004 № 26-12/59226: «Взносы по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников, включаются в состав расходов в размере, не пре-

spori.indd 132 28.08.2007 18:33:00

вышающем 3% от суммы расходов на оплату труда. При этом при расчете предельных размеров платежей в расходы на оплату труда не включаются сами суммы платежей.

При кассовом методе (ст. 273 Налогового кодекса РФ) расходами налогоплательщиков признаются затраты после их фактической оплаты. Оплатой товаров (работ, услуг и (или) имущественных прав) признается прекращение встречного обязательства налогоплательщиком — приобретателем указанных товаров (работ, услуг) и имущественных прав перед продавцом, которое непосредственно связано с поставкой этих товаров (выполнением работ, оказанием услуг, передачей имущественных прав).

Таким образом, расходы на добровольное медицинское страхование работников по договору, заключенному с 1 августа 2001 г. сроком на 1 год, страховые платежи по которому оплачены в 2001 г., могут включаться организацией, применяющей кассовый метод для целей налогообложения, в состав расходов для формирования налоговой базы текущего (налогового) периода в части, приходящейся на оставшиеся периоды 2002 г., равномерно до истечения обязательств страховщика по заключенному договору».

В данном случае позиции налоговых органов и арбитражного суда совпадают.

Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 20.03.2006 № Ф04-1519/2006(20720-А67-15)

Вывод суда

Расходы на добровольное медицинское страхование уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль.

Суть дела

В ходе проведения камеральной проверки налоговой декларации по налогу на прибыль, представленной в налоговый орган, установлено, что налогоплательщиком в состав расходов, уменьшающих сумму доходов, включены расходы по добровольному медицинскому страхованию от клещевого энцефалита и болезни Лайма.

По результатам проверки заместителем руководителя налогового органа принято решение, которым налогоплательщику предложено, в том числе уплатить либо зачесть в счет переплаты сумму налога на прибыль в целом по организации.

Не согласившись с решением в указанной части, налогоплательщик обратился в арбитражный суд с настоящим заявлением.

Позиция суда

В соответствии со ст. 252 Налогового кодекса РФ налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов.

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Таким образом, произведенные (понесенные) налогоплательщиком затраты должны быть не только подтверждены соответствующими документами, но и быть экономически оправданными.

Из материалов дела усматривается, что налогоплательщик заключил договор добровольного страхования по программе «Клещевой энцефалит и клещевой системный боррелиоз (болезнь Лайма)» со страховой организацией. Уплата взносов налогоплательщиком произведена и документально подтверждена.

Исследовав и оценив указанные договоры, суд пришел к правильному выводу о соответствии их п. 16 ст. 255 Налогового кодекса РФ.

Исходя из изложенного, вывод налогового органа о неправомерном включении налогоплательщиком расходов по добровольному медицинскому страхованию от клещевого энцефалита и болезни Лайма в состав расходов, уменьшающих сумму доходов, неправомерен.

Судом установлено, что сотрудники налогоплательщика по характеру своей деятельности работают по всей территории Томской области, обслуживая оборудование связи и абонентов в обособленных подразделениях, что повышает уровень риска заболеваемости в весенне-летний период.

Суд также учел, что клещевой энцефалит и болезнь Лайма для Томской области является краевой патологией, а своевременное применение на городских пунктах серопрофилактики высокотитрованного иммуноглобулина и дорогостоящих методов экстренной

spori.indd 133 28.08.2007 18:33:04

диагностики позволяет значительно снизить количество тяжелых случаев заболевания с последующей утратой трудоспособности, исходя из чего суд пришел к выводу, что для налогоплательщика заключение договоров добровольного медицинского страхования по профилактике клещевого энцефалита и болезни Лайма является экономически целесообразным, поскольку позволяет избежать расходов на дорогостоящую диагностику и лечение вышеназванных заболеваний, а оперативное и качественное лечение за счет страховщика значительно сократит затраты общества по листкам нетрудоспособности.

Исходя из вышеизложенного, довод налогового органа об отсутствии экономической оправданности затрат налогоплательщика на добровольное медицинское страхование работников отклонен судом.

3.6. Расходы на ремонт основных средств

В соответствии со ст. 260 Налогового кодекса РФ расходы на ремонт основных средств, произведенные налогоплательщиком, рассматриваются как прочие расходы и признаются для целей налогообложения в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат.

В Письме Министерства РФ по налогам и сборам от 27 сентября 2004 г. № 02-5-11/162@ сказано, что ремонт является составляющей технологического процесса в рамках деятельности и направлен на поддержание объектов основных средств в работоспособном состоянии. Организация учитывает расходы в целях налогообложения прибыли как в периоде получения доходов, так и в периоде, в котором организация доходы не получает, при условии, что, осуществляемая деятельность в целом, направлена на получение доходов. Кроме того, необходимо принять во внимание, что любой производственный цикл содержит как активную, так и подготовительную часть, расходы по которым учитываются вне зависимости от продолжительности каждой из этих частей.

Сложность правильного отнесения расходов на ремонт основных средств для целей налогообложения заключается в том, что важно различать такие понятия, как «текущий ремонт» и «капитальный ремонт», «модернизация» и «реконструкция». Понятия «текущий ремонт» и «капитальный ремонт» раскрыты в Ведомственных строительных нормах ВСН 58-88 (р) «Положение об организации и проведении реконструкции, ремонта и технического обслуживания зданий, объектов коммунального и социально-культурного назначения», утвержденных Приказом Госкомархитектуры России при Госстрое СССР от 23 ноября 1988 г. № 312. Согласно этому документу под текущим ремонтом понимаются мероприятия по восстановлению изношенных конструкций и систем инженерного оборудования здания. При осуществлении капитального ремонта здания заменяют его конструктивные элементы, системы отопления, водоснабжения, электроснабжения и канализации, а также устанавливают дополнительные перегородки в помещениях. Реконструкция повышает технико-экономические показатели здания: увеличивается площадь помещений, величина допустимых нагрузок и т.п.

Решение вопроса, к какой категории ремонтных работ отнести те или иные работы требуют высокой инженерной квалификации, а налоговые органы при проверках решают эти вопросы самостоятельно и не всегда верно.

Арбитражная практика

Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 1 ноября 2004 г. № А56-20543/04

Предмет спора

При доначислении налога на прибыль обществу налоговики ссылаются на характер работ, выполненных им на автозаправочных станциях. По мнению проверяющих, выполнение данных работ привело к улучшению качества услуг, оказываемых обществом, к совершенствованию производства и повышению технико-экономических показателей автозаправочных станций. Следовательно, в данном случае общество произвело реконструкцию автозаправочных станций, в связи с чем неправомерно отнесло расходы, связанные с данными работами, на затраты, что привело к неполной уплате налога на прибыль. Эти расходы подлежали отнесению на увеличение стоимости станции, а налог на имущество следовало исчислять с увеличенной стоимости объекта.

Позиция судебного органа

Суд не согласился с требованиями налоговиков.

spori.indd 134 28.08.2007 18:33:09

Принимая решение, суд исходил из того, что выполненные работы по своему характеру не могут считаться модернизацией или реконструкцией, поэтому общество правомерно уменьшило полученные доходы на сумму расходов по ремонту автозаправочных станций. В соответствии с п. 26 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утвержденного Приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н, восстановление основных средств может осуществляться посредством ремонта, а также модернизации и реконструкции.

Понятие «ремонт» основных средств в гл. 25 Налогового кодекса РФ не определено. Не дано определение этого понятия и в ранее действовавшем законодательстве по налогу на прибыль. Однако в п. 2 ст. 257 Налогового кодекса РФ указано, какие именно работы для целей налогообложения рассматриваются как реконструкция и модернизация. Так, к работам по достройке, дооборудованию, модернизации относятся работы, вызванные изменением технологического или служебного назначения оборудования, здания, сооружения или иного объекта амортизируемых основных средств, повышенными нагрузками или другими новыми качествами. А к реконструкции относится переустройство существующих объектов основных средств, связанное с совершенствованием производства и повышением его технико-экономических показателей, осуществляемое по проекту реконструкции основных средств в целях увеличения производственных мощностей, улучшения качества и изменения номенклатуры продукции. К техническому перевооружению относится комплекс мероприятий по повышению технико-экономических показателей основных средств или их отдельных частей на основе внедрения передовой техники и технологии, механизации и автоматизации производства, модернизации и замены морально устаревшего и физически изношенного оборудования новым, более производительным.

Расходы на осуществление указанных выше работ изменяют (увеличивают) первоначальную стоимость основных средств (п. 2 ст. 257 Налогового кодекса РФ).

Таким образом, к ремонтным относятся такие виды работ, которые не улучшают (не повышают) технические показатели объекта.

Расходы на ремонт основных средств, произведенные организацией, рассматриваются как прочие расходы. Согласно ст. 260 Налогового кодекса РФ, такие расходы признаются для целей налогообложения в размере фактических затрат в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены.

В приведенном случае общество производило следующие работы: наружная и внутренняя отделка автозаправочных станций, навеса, резервуара для хранения нефтепродуктов и внутриплощадочные работы. Доказательств того, что данные работы повысили или улучшили показатели объекта, изменили его качественные характеристики или выполнялись по специальному проекту реконструкции объекта в целях повышения его мощности, улучшения качества и изменения номенклатуры продукции, инспекция суду не представила. Такие доказательства отсутствуют и в материалах дела.

Следовательно, суд сделал вывод о том, что общество выполнило ремонт и правомерно включило произведенные затраты в состав расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль.

Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 11.01.2006 № А43-7220/2005-30-310

Вывод суда

Суммы затрат на ремонтно-строительные работы основных средств подлежат включению в состав расходов, связанных с производством и реализацией.

Суть дела

Налоговый орган провел выездную налоговую проверку налогоплательщика и установил, в частности, неуплату налога на прибыль.

В ходе проверки налоговый орган установил, что налогоплательщик неправомерно отнес к расходам, уменьшающим налогооблагаемую прибыль, затраты, связанные с ремонтно-строительными работами в здании.

Проверяющие посчитали, что в данном случае фактически была проведена его реконструкция, в связи с чем спорные затраты не могли быть включены в себестоимость единовременно, а подлежали отнесению на увеличение первоначальной стоимости основных средств. По этому основанию налоговым органом доначислен налогоплательщику налог на прибыль в связи с занижением налогооблагаемой прибыли спорного налогового периода на сумму завышения затрат.

spori.indd 135 28.08.2007 18:33:13

По результатам проверки составлен акт, на основании которого налоговый орган вынес решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности по п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ.

Этим же решением налогоплательщику предложено уплатить доначисленные суммы налогов, пеней и штрафов.

Позиция суда

В силу ст. 247 Налогового кодекса РФ объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком. Для российских организаций это полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с главой 25 Налогового кодекса РФ.

В п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

В соответствии с подп. 2 п. 1 ст. 253 Налогового кодекса РФ расходы, связанные с производством и реализацией, включают в себя расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном (актуальном) состоянии.

В соответствии с п. 1 ст. 260 Налогового кодекса РФ расходы на ремонт основных средств, произведенные налогоплательщиком, рассматриваются как прочие расходы и признаются для целей налогообложения в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат.

Каких-либо ограничений по включению в состав налоговой базы расходов на ремонт основных средств в зависимости от вида имущества, причин повлекших ремонт, изменения функционального назначения помещений данная правовая норма не содержит.

Согласно п. 2 ст. 257 Налогового кодекса РФ первоначальная стоимость основных средств изменяется в случае достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации соответствующих объектов и по иным аналогичным основаниям, понятия которых приведены в данной ст.

Расходы на осуществление таких работ изменяют (увеличивают) первоначальную стоимость основных средств и уменьшают налогооблагаемую прибыль в составе сумм начисленной амортизации.

Таким образом, из приведенных норм права следует, что отнесению на расходы подлежат только затраты на ремонтные работы. Затраты на реконструкцию учитываются в стоимости основных средств и списываются на расходы через амортизацию.

Как свидетельствуют материалы дела, налогоплательщик отнес на расходы, учитываемые при налогообложении прибыли, затраты по ремонту основного средства — здания, необходимого для осуществления деятельности налогоплательщика (сдача в аренду помещений).

Суд на основе всестороннего, полного и объективного исследования представленных в дело доказательств и оценки их в совокупности установил, что строительно-монтажные работы, проведенные налогоплательщиком, являются ремонтными работами. Установленные судом обстоятельства материалам дела не противоречат.

Следовательно, понесенные налогоплательщиком расходы на ремонт основного средства, являющиеся обоснованными и документально подтвержденными, правомерно отнесены к затратам, уменьшающим налогооблагаемую прибыль.

Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 05.05.2006 № Ф04-2388/2006(22005-А27-33)

Вывод суда

Затраты по ремонту основных средств уменьшают налогооблагаемую базу в том периоде, в котором они были произведены.

Суть дела

Налоговым органом проведена камеральная налоговая проверка уточненной налоговой декларации налогоплательщика по налогу на прибыль, по итогам которой принято решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности по п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ, предложено уплатить налог на прибыль и пени за несвоевременную уплату налога.

spori.indd 136 28.08.2007 18:33:17

Основанием для принятия такого решения послужило неправомерное, по мнению налогового органа, завышение расходов, уменьшающих сумму доходов от реализации на сумму затрат по ремонту станка для УЖДТ.

Несогласие с указанными действиями налогового органа послужило основанием налогоплательщику для обращения с заявлением в суд.

Позиция суда

В соответствии с п. 1 ст. 260 Налогового кодекса РФ расходы на ремонт основных средств, произведенные налогоплательщиком, рассматриваются как прочие расходы и признаются для целей налогообложения в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат.

Из материалов дела усматривается, что налоговый орган отнес затраты налогоплательщика к внереализационным расходам и убыткам прошлых лет (к 2002 г.).

Судом установлено и материалами дела подтверждается, что договор, акты приема-передачи выполненных работ, платежные поручения на оплату работ по ремонту станка для УЖДТ относятся к 2002 г.

Таким образом, суд обоснованно пришел к выводу о правомерном уменьшении налогоплательщиком налогооблагаемых доходов 2002 г.

Постановление ФАС Центрального округа от 13.01.2006 № А54-3665/2005-С5

Вывод суда

Затраты на ремонт амортизируемого имущества, полученного в аренду, подлежат включению в состав расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль, если договором аренды не предусмотрено возмещение арендатору таких затрат.

Суть дела

Налоговым органом проведена выездная проверка налогоплательщика по вопросам соблюдения законодательства о налогах и сборах, в том числе по налогу на прибыль, по результатам которой составлен акт и вынесено решение о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Полагая, что вынесенное решение не соответствует закону, нарушает его права и законные интересы, налогоплательщик обратился в арбитражный суд с соответствующим заявлением.

Суд полно и всесторонне исследовал доказательства, представленные по делу, и, правильно применив нормы материального права, принял обоснованный судебный акт по существу спора.

Основанием для вынесения оспариваемого решения послужил вывод налогового органа о неправомерном включении налогоплательщиком в состав внереализационных расходов затрат, произведенных на капитальный ремонт основных средств.

Налогоплательщик не согласился с решением налогового органа и обжаловал его в арбитражный суд.

Позиция суда

Между налогоплательщиком и сторонней организацией был заключен договор аренды нежилого помещения для организации торговли непродовольственными товарами и обслуживания клиентов.

Согласно акту приема-передачи техническое состояние нежилых помещений, являющихся предметом указанного договора, неудовлетворительное и требует ремонта.

Дополнительным соглашением к договору аренды установлена обязанность арендатора (налогоплательщика) за свой счет производить капитальный и текущий ремонт арендуемых помещений.

В целях приспособления указанных помещений для организации торговли и обслуживания клиентов, а также создания нормальных условий труда и соблюдения правил пожарной безопасности налогоплательщик произвел за свой счет ремонт помещений.

Согласно ст. 247 Налогового кодекса РФ объектом налогообложения по налогу на прибыль организации является прибыль, полученная налогоплательщиком.

Прибылью для российских организаций признаются полученные доходы, уменьшенные на величину расходов, которые определяются в соответствии с главой 25 Налогового кодекса РФ.

В соответствии с п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов. Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

В соответствии со ст. 253 Налогового кодекса РФ расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика подразделяются на расходы, связанные

spori.indd 137 28.08.2007 18:33:22

с производством и реализацией, и внереализационные расходы.

Расходы, связанные с производством и реализацией, включают в себя, в том числе расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном (актуальном) состоянии, а также прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией.

В силу п. 2 ст. 253 Налогового кодекса РФ расходы, связанные с производством и (или) реализацией, подразделяются на материальные расходы, расходы на оплату труда, суммы начисленной амортизации, прочие расходы.

Перечень прочих расходов, установленный ст. 264 Налогового кодекса РФ, не является исчерпывающим (подп. 49 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ), при этом такие расходы должны соответствовать критериям, указанным в п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ.

Как установлено судом, подтверждено материалами дела и не оспаривается налоговым органом, налогоплательщиком документально подтвержден размер произведенных затрат на ремонт нежилых помещений, являющихся предметом договора аренды.

Поскольку критерии оценки экономической оправданности затрат законодателем не установлены, содержание названной нормы позволяет оценивать затраты каждого налогоплательщика на предмет возможности принятия их в целях налогообложения индивидуально, исходя из конкретных условий финансово-экономической деятельности налогоплательщика, в том числе с учетом наличия связи произведенных расходов с хозяйственной деятельностью налогоплательщика.

Принимая во внимание техническое состояние нежилых помещений, являющихся предметом указанного договора, а также то обстоятельство, что проведение ремонта было направлено на исполнение налогоплательщиком условий договора аренды и такой ремонт связан с осуществлением его деятельности, суд пришел к обоснованному выводу об экономической оправданности соответствующих расходов.

Кроме того, в силу ст. 260 Налогового кодекса РФ расходы на ремонт основных средств, произведенные налогоплательщиком, рассматриваются как прочие расходы и признаются для целей налогообложения в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат.

Положения указанной ст. применяются также в отношении расходов арендатора амортизируемых основных средств, если договором (соглашением) между арендатором и арендодателем возмещение указанных расходов арендодателем не предусмотрено (п. 2 ст. 260 Налогового кодекса РФ).

Как следует из договора аренды, в случае досрочного прекращения договора по требованию арендодателя и незаключения долгосрочного договора аренды сроком на 49 лет арендатор вправе требовать возмещения произведенных им расходов по капитальному ремонту, перепланировкам, текущему ремонту, а арендодатель в свою очередь обязан возместить арендатору произведенные им расходы на указанные цели в полном объеме.

При этом судом установлено, что указанный договор действовал до 30.06.2005, а с 01.07.2005 действует новый договор аренды аналогичного содержания, в связи с чем обстоятельства, на основании которых у налогоплательщика возникает право на возмещение произведенных затрат на ремонт арендуемых нежилых помещений, не наступили.

Учитывая изложенное, суд пришел к выводу о недействительности решения налогового органа о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения в части непринятия в расходы произведенных затрат по ремонту основных средств (слишком много налогового).

3.7. Расходы на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки

В соответствие со ст. 262 Налогового кодекса РФ расходами на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки признаются расходы, относящиеся к созданию новой или усовершенствованию производимой продукции (товаров, работ, услуг), в частности расходы на изобретательство, а также расходы на формирование Российского фонда технологического развития, иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, зарегистрированных в порядке, предусмот-

spori.indd 138 28.08.2007 18:33:26

ренном Федеральным законом «О науке и государственной научно-технической политике».

В соответствии со ст. 15 Закона № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике» от 23 августа 1996 г. в федеральных органах исполнительной власти и коммерческих организациях могут создаваться внебюджетные фонды финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ. Порядок образования и использования таких фондов определяется Правительством РФ.

АРБИТРАЖНАЯ ПРАКТИКА

Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 23.01.2006 № А29-1424/2005А

Вывод суда

Отчисления на формирование фонда технологического развития признаются расходами на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки.

Суть дела

Налоговый орган провел камеральную проверку представленных налогоплательщиком уточненных налоговых деклараций по налогу на прибыль и установил, в частности, неуплату налога на прибыль, в том числе в результате неправомерного включения налогоплательщиком в расходы, уменьшающие налогооблагаемую прибыль, отчислений на научные исследования и опытно-конструкторские разработки во внебюджетный фонд.

По результатам проверки вынесено решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности по п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ. Этим же решением налогоплательщику предложено уплатить недоимку по налогу, пени и налоговые санкции.

Не согласившись с решением налогового органа, налогоплательщик обжаловал его в арбитражный суд.

Позиция суда

Нормами ст. 253 Налогового кодекса РФ установлено, что к расходам, связанным с производством и реализацией, относятся, в частности, расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки.

В п. 1 ст. 262 Налогового кодекса РФ расходами на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки признаются расходы, относящиеся к созданию новой или усовершенствованию производимой продукции (товаров, работ, услуг), в частности расходы на изобретательство, а также расходы на формирование Российского фонда технологического развития и иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ по перечню, утверждаемому Правительством РФ в соответствии с Федеральным законом «О науке и государственной научно-технической политике».

Расходы налогоплательщика на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки, осуществленные в форме отчислений на формирование Российского фонда технологического развития и иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ по перечню, утверждаемому Правительством РФ в соответствии с Федеральным законом «О науке и государственной научно-технической политике», признаются для целей налогообложения в пределах 0,5 процента доходов (валовой выручки) налогоплательщика (п. 3 ст. 262 Налогового кодекса РФ).

Федеральным законом РФ от 23.08.1996 № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике» предусмотрено, что Правительство РФ определяет порядок создания государственных фондов поддержки научной и (или) научно-технической деятельности и порядок образования и использования внебюджетных фондов федеральных органов исполнительной власти и коммерческих организаций.

В соответствии с Порядком образования и использования внебюджетных фондов федеральных органов исполнительной власти и коммерческих организаций для финансирования научных исследований и экспериментальных разработок, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 13.10.1999 № 1156, внебюджетные фонды федеральных органов исполнительной власти создаются по согласованию с Министерством науки и технологий РФ, которое осуществляет регистрацию и учет этих внебюджетных фондов. Порядок регистрации и учета указанных внебюджетных фондов устанавливается Министерством науки и технологий РФ по согласованию с Минфином России.

Как установлено судом и подтверждается материалами дела, внебюджетные специализированные фонды финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских

spori.indd 139 28.08.2007 18:33:31

работ и Федеральной энергетической компании РФ созданы в соответствии с п. 8 ст. 15 Закона № 127-ФЗ, Порядком № 1156 и зарегистрированы Государственным комитетом РФ по науке и технологиям. Правомерность создания внебюджетного специального фонда Министерства связи России в соответствии с действовавшим на тот момент законодательством не оспаривается.

При указанных обстоятельствах отсутствие перечня не может служить основанием для отказа налогоплательщику в праве на включение расходов в размере средств, направленных на формирование специализированных фондов, в целях налогообложения на расходы предприятия.

Таким образом, налогоплательщик правомерно включил в расходы, уменьшающие налогооблагаемую прибыль, отчисления на научные исследования и опытно-конструкторские разработки.

Постановление ФАС Московского округа от 20.02.2006 № КА-А40/467-06

Вывод суда

Налогоплательщик имеет право учитывать для целей налогообложения прибыли в составе расходов затраты на формирование внебюджетного специального фонда по научным исследованиям и опытно-конструкторским разработкам.

Суть дела

Налоговым органом проведена выездная налоговая проверка налогоплательщика. По результатам данной проверки составлен акт и вынесено решение.

В соответствии с данным решением налогоплательщик привлечен к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренного п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ.

Также налогоплательщику предложено уплатить суммы налоговых санкций, сумму налога на прибыль и пени.

Основанием для вынесения решения послужило мнение налогового органа о неправомерности учета налогоплательщиком для целей налогообложения в составе расходов и затрат перечислений во внебюджетный специальный фонд научных исследований и (или) опытно-конструкторских разработок (далее — НИОКР), в связи с тем, что в период с 01.01.2002 по 31.12.2002 отсутствовал утвержденный Правительством РФ перечень внебюджетных фондов.

Налогоплательщик с указанным решением не согласился и обжаловал его в арбитражный суд.

Позиция суда

Согласно п. 1 ст. 262 Налогового кодекса РФ расходами на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки признаются расходы, относящиеся к созданию новой или усовершенствованию производимой продукции (товаров, работ, услуг), в частности, расходы на изобретательство, а также расходы на формирование Российского фонда технологического развития и иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ по перечню, утвержденному Правительством РФ в соответствии с Федеральным законом № 127-ФЗ от 23.08.1996 «О науке и государственной научно-технической политике».

В силу подп. 6 п. 1 ст. 254 Налогового кодекса РФ расходы на техническое обслуживание основных средств относятся к материальным расходам налогоплательщика, учитываемым для целей налогообложения.

В соответствии со ст. 15 Закона № 127-ФЗ порядок образования и исполнения внебюджетных фондов федеральных органов исполнительной власти и коммерческих организаций определяется Правительством РФ.

Данный Порядок утвержден Постановлением Правительства РФ от 13.10.1999 № 1156 «Об утверждении Порядка образования и использования внебюджетных фондов федеральных органов исполнительной власти и коммерческих организаций для финансирования научных исследований и экспериментальных разработок».

Согласно п. 1 Порядка № 1156 на Министерство науки и технологий РФ возложена регистрация и учет внебюджетных фондов федеральных органов исполнительной власти и коммерческих организаций для финансирования научных исследований и экспериментальных разработок.

Внебюджетный специальный фонд НИОКР Министерства связи России (далее — Фонд) создан на основе перечисленных выше нормативных правовых актов и зарегистрирован Министерством промышленности, науки и технологий РФ.

Учитывая изложенное, довод налогового органа о неправомерности учета налогоплательщиком для целей налогообложения в составе расходов и затрат перечислений во внебюджетный специальный фонд НИОКР

spori.indd 140 28.08.2007 18:33:37

Министерства связи РФ в связи с тем, что в период с 01.01.2002 по 31.12.2002 отсутствовал утвержденный Правительством РФ перечень внебюджетных фондов, признан судебными инстанциями необоснованным.

В проверяемом периоде налогоплательщик перечислял денежные средства в Фонд. Перечисленные средства включались в состав расходов, учитываемых для целей налогообложения. Данные затраты исключены налоговым органом из состава расходов налогоплательщика.

В абзаце 2 п. 3 Определения КС РФ от 04.03.1999 № 36-О указано, что неисполнение Правительством РФ поручения законодателя конкретизировать порядок применения льготы не может означать, что не может применяться законодательный акт, который в общем виде формулирует льготу.

Учитывая позицию КС РФ, неутверждение Постановлением Правительства РФ перечня внебюджетных фондов не влечет за собой невозможность реализации установленных законодательством прав налогоплательщика и лишения его права на уменьшение налогооблагаемой прибыли на суммы взносов внебюджетные фонды федеральных органов исполнительной власти.

Таким образом, налогоплательщик обоснованно учитывал для целей налогообложения в составе расходов затраты в виде перечислений в Фонд.

3.8. Расходы на обязательное и добровольное страхование имущества

В соответствии со ст. 263 Налогового кодекса РФ расходы на обязательное страхование включают страховые взносы по всем видам обязательного страхования.

Законами № 116-ФЗ и № 117-ФЗ установлена обязанность налогоплательщика, занимающегося эксплуатацией опасных производственных объектов, в том числе гидротехнических сооружений, застраховать гражданскую ответственность за причинение вреда жизни, здоровью или имуществу третьих лиц и окружающей природной среде в случае аварии на опасном производственном объекте.

Таким образом, обязанность данного налогоплательщика застраховать гражданскую ответственность установлена законодательно, является обязательной.

Но налоговики с выводами арбитражных судов не согласны. В Письме МНС России от 09.09.2004 № 02-4-10/252 сказано: «... Поскольку Федеральный закон от 27.07.1997 № 116-ФЗ «О промышленной безопасности опасных производственных объектов» не соответствует вышеуказанным требованиям, а страховые организации не имеют лицензии на обязательное страхование гражданской ответственности организаций, эксплуатирующих опасные объекты, то расходы по страхованию гражданской ответственности за причинение вреда при эксплуатации производственного объекта не учитываются для целей налогообложения прибыли в соответствии со ст. 263 Налогового кодекса РФ как расходы по обязательному страхованию».

Арбитражная практика

Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 27.01.2006 № А43-21719/2005-16-672

Вывод суда

Налогоплательщик правомерно включил затраты на обязательное страхование в состав расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, так как обязанность страхования непосредственно связана с деятельностью налогоплательщика.

Суть дела

Налогоплательщик заключил со сторонней организацией договоры страхования гражданской ответственности за причинение вреда жизни, здоровью или имуществу третьих лиц и окружающей природной среде при эксплуатации опасных производственных объектов в соответствии с положениями Федерального закона от 21.07.1997 № 116-ФЗ «О промышленной безопасности опасных производственных объектов»; договоры страхования гражданской ответственности эксплуатирующих организаций и собственников гидротехнических сооружений в соответствии с положениями Федерального закона от 21.07.1997 № 117-ФЗ «О безопасности гидротехнических сооружений».

Налоговый орган провел камеральную проверку представленной налогоплательщиком уточненной налоговой декларации по налогу на прибыль и установил, в частности, что налогоплательщик неправомерно отнес на затраты, уменьшающие налогооблагаемую прибыль, расходы по страхованию гражданской ответственности организации за причинение вреда при эксплуатации опасного производс-

spori.indd 141 28.08.2007 18:33:41

твенного объекта и затраты по страхованию гражданской ответственности организации за причинение вреда при эксплуатации гидротехнических сооружений.

Проверяющие посчитали, что данные виды страхования не входят в перечень, установленный ст. 263 Налогового кодекса РФ, и не отвечают признакам обязательного страхования, следовательно, спорные затраты не могут быть отнесены на расходы.

По результатам проверки налоговый орган вынес решение об отказе в привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения и предложил налогоплательщику уплатить доначисленную сумму налога.

Налогоплательщик не согласился с решением налогового органа и обратился с заявлением в арбитражный суд.

Позиция суда

В соответствии с подп. 5 п. 1 ст. 253 Налогового кодекса РФ к расходам, связанным с производством и реализацией, относятся, в том числе расходы на обязательное и добровольное страхование.

Согласно положениям ст. 263 Налогового кодекса РФ расходы на обязательное страхование имущества включают страховые взносы по всем видам обязательного страхования.

Расходы по обязательным видам страхования (установленные законодательством РФ) включаются в состав прочих расходов в пределах страховых тарифов, утвержденных в соответствии с законодательством РФ и требованиями международных конвенций. В случае, если данные тарифы не утверждены, расходы по обязательному страхованию включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат (п. 2 ст. 263 Налогового кодекса РФ).

Законами № 117-ФЗ и № 116-ФЗ установлено требование об обязательном страховании ответственности за причинение вреда жизни, здоровью или имуществу других лиц и окружающей природной среде в случае аварии на опасном производственном объекте.

Суд оценил представленные в дело договоры страхования гражданской ответственности за причинение вреда жизни, здоровью или имуществу третьих лиц и окружающей природной среде в результате аварии на опасных производственных объектах и установил, что затраты на оказанные услуги связаны с осуществляемым налогоплательщиком видом деятельности. Свои расходы налогоплательщик документально обосновал, и по этим расчетам у налогового органа возражений не имеется.

При таких обстоятельствах суд пришел к выводу о том, что действия налогоплательщика по уменьшению облагаемой базы по налогу на прибыль на сумму произведенных расходов на обязательное страхование являются обоснованными.

Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 17.04.2006 № Ф04-1887/2006(21370-А27-37)

Вывод суда

Затраты на обязательное страхование гражданской ответственности организаций, эксплуатирующих опасные производственные объекты, подлежат включению в состав расходов, поскольку обязанность по страхованию возложена на данные организации законом.

Суть дела

Налоговым органом проведена камеральная налоговая проверка представленной налогоплательщиком налоговой декларации по налогу на прибыль.

По результатам проверки принято решение, которым доначислен налог на прибыль.

Основанием к доначислению налога, по мнению налогового органа, послужило неправомерное отнесение налогоплательщиком к прочим расходам суммы взносов по договорам страхования гражданской ответственности организаций, эксплуатирующих опасные производственные объекты.

Несогласие с указанными действиями налогового органа послужило основанием для обращения налогоплательщика с заявлением в суд.

Позиция суда

Согласно ст. 247 Налогового кодекса РФ объектом обложения налогом на прибыль для российских организаций признается прибыль, под которой понимаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов.

В соответствии с п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, произведенные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затра-

spori.indd 142 28.08.2007 18:33:47

ты, оценка которых выражена в денежной форме. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Из подп. 5 п. 1 ст. 253 Налогового кодекса РФ следует, что расходы на обязательное и добровольное страхование включаются в состав расходов, связанных с производством и реализацией.

Согласно положениям ст. 263 Налогового кодекса РФ расходы на обязательное страхование имущества включают страховые взносы по всем видам обязательного страхования.

Расходы по обязательным видам страхования (установленные законодательством РФ) включаются в состав прочих расходов в пределах страховых тарифов, утвержденных в соответствии с законодательством РФ и требованиями международных конвенций. В случае, если данные тарифы не утверждены, расходы по обязательному страхованию включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат (п. 2 ст. 263 Налогового кодекса РФ).

Федеральным законом от 21.07.1997 № 116-ФЗ «О промышленной безопасности опасных производственных объектов» установлено требование об обязательном страховании ответственности за причинение вреда жизни, здоровью или имуществу других лиц и окружающей природной среде в случае аварии на опасном производственном объекте.

Налогоплательщик подпадает под категорию организаций, обязанных в силу п. 1 ст. 9 Закона № 116-ФЗ заключить договоры страхования риска ответственности за причинение вреда при эксплуатации опасного производственного объекта.

Суд оценил представленные в дело доказательства, установил, что затраты на оказанные услуги связаны с осуществляемым налогоплательщиком видом деятельности, свои расходы налогоплательщик документально обосновал.

При таких обстоятельствах суд пришел к правильному выводу о том, что действия налогоплательщика по уменьшению облагаемой базы по налогу на прибыль на сумму произведенных расходов на обязательное страхование являются обоснованными.

Доводы налогового органа о том, что Закон № 116-ФЗ не содержит всех необходимых условий, предусмотренных п. 4 ст. 3 Закона РФ от 27.11.1992 № 4015-1 «Об организации страхового дела в РФ», не нашли подтверждения в судебном заседании и опровергаются представленными налогоплательщиком доказательствами, кроме того, не лишают налогоплательщика права на заключение договора страхования за причинение вреда при эксплуатации опасных производственных объектов, поскольку обязанность страхования непосредственно связана с деятельностью налогоплательщика и предусмотрена Законом.

3.9. Прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией

В соответствие со ст. 264 Налогового кодекса РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся следующие расходы налогоплательщика:

1) суммы налогов и сборов, таможенных пошлин и сборов, начисленные в установленном законодательством РФ порядке, за исключением перечисленных в ст. 270 Налогового кодекса РФ;

2) расходы на сертификацию продукции и услуг;

3) суммы комиссионных сборов и иных подобных расходов за выполненные сторонними организациями работы (предоставленные услуги);

4) суммы портовых и аэродромных сборов, расходы на услуги лоцмана и иные аналогичные расходы;

5) суммы выплаченных подъемных в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ;

6) расходы на обеспечение пожарной безопасности налогоплательщика в соответствии с законодательством РФ, расходы на содержание службы газоспасателей, расходы на услуги по охране имущества, обслуживанию охранно-пожарной сигнализации, расходы на приобретение услуг пожарной охраны и иных услуг охранной деятельности, в том числе услуг, оказываемых вневедомственной охраной при органах внутренних дел РФ в соответствии с законодательством РФ, а также расходы на содержание собственной службы безопасности по выполнению функций экономической защиты банковских

spori.indd 143 28.08.2007 18:33:51

и хозяйственных операций и сохранности материальных ценностей (за исключением расходов на экипировку, приобретение оружия и иных специальных средств защиты);

7) расходы на обеспечение нормальных условий труда и мер по технике безопасности, предусмотренных законодательством РФ, расходы на гражданскую оборону в соответствии с законодательством РФ, а также расходы на лечение профессиональных заболеваний работников, занятых на работах с вредными или тяжелыми условиями труда, расходы, связанные с содержанием помещений и инвентаря здравпунктов, находящихся непосредственно на территории организации;

8) расходы по набору работников, включая расходы на услуги специализированных организаций по подбору персонала;

9) расходы на оказание услуг по гарантийному ремонту и обслуживанию, включая отчисления в резерв на предстоящие расходы на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание (с учетом положений ст. 267 Налогового кодекса РФ);

10) арендные (лизинговые) платежи за арендуемое (принятое в лизинг) имущество (в том числе земельные участки), а также расходы на приобретение имущества, переданного в лизинг. В случае если имущество, полученное по договору лизинга, учитывается у лизингополучателя, расходами, учитываемыми в соответствии с настоящим подп., признаются:

а) у лизингополучателя — арендные (лизинговые) платежи за вычетом суммы амортизации по этому имуществу, начисленной в соответствии со ст. 259 Налогового кодекса РФ;

б) у лизингодателя — расходы на приобретение имущества, переданного в лизинг;

в) другие расходы, связанные с производством и (или) реализацией.

Особенно пристальное внимание при проверках налоговые органы обращают на лизинговые платежи. Спорным моментом является включение в лизинговый платеж выкупной цены предмета лизинга.

Согласно положениям ст. 28 Закона № 164 под лизинговыми платежами понимается общая сумма платежей по договору лизинга за весь срок действия договора лизинга, в которую входит возмещение затрат лизингодателя, связанных с приобретением и передачей предмета лизинга лизингополучателю, возмещение затрат, связанных с оказанием других предусмотренных договором лизинга услуг, а также доход лизингодателя.

Арбитражные суды считают, что в общую сумму договора лизинга может включаться выкупная цена предмета лизинга, если договором лизинга предусмотрен переход права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю. Если в договоре лизинга не предусмотрен переход права собственности на имущество, переданное в лизинг, к лизингополучателю, то выкупную цену включать в состав расходов нельзя — это касается амортизируемого имущества, выкупная цена включается в состав расходов посредством амортизационных отчислений.

Однако Минфин России не согласен с таким подходом, в Письме от 11.05.2006 № 03-03-04/1/431 сказано: «Для целей налогообложения прибыли расходы лизингополучателя в виде выкупной цены предмета лизинга при переходе права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю являются расходами на приобретение амортизируемого имущества и на основании п. 5 ст. 270 Налогового кодекса РФ не учитываются при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль. Отнесение стоимости амортизируемого имущества к расходам организации для целей налогообложения осуществляется посредством механизма амортизации в соответствии со ст. 256-259 Налогового кодекса РФ.

Таким образом, лизинговый платеж может быть отнесен к прочим расходам только в той части, в которой он уплачивается за получение предмета лизинга во временное владение и пользование. При этом выкупная цена предмета лизинга в составе лизинговых платежей, включаемых в прочие расходы в соответствии с подп. 10 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ, для целей налогообложения прибыли не учитывается.

При таких разночтениях положений налогового законодательства налогоплательщику приходиться самостоятельно принимать и отстаивать решения о правомерности включения лизинговых платежей в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией.

АРБИТРАЖНАЯ ПРАКТИКА

Постановление ФАС Уральского округа от 18.01.2006 № Ф09-6214/05-С7

Вывод суда

Лизинговые платежи подлежат включению в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией.

spori.indd 144 28.08.2007 18:33:56

Суть дела

Налоговым органом проведена камеральная проверка представленной налогоплательщиком декларации по налогу на прибыль, по результатам которой принято решение о доначислении налога на прибыль, соответствующих пеней и взыскании штрафа, предусмотренного п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ. Основанием для вынесения решения послужили выводы налогового органа о неправомерном включении налогоплательщиком лизинговых платежей, уплаченных за амортизируемое имущество, в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией.

Полагая, что решение налогового органа является незаконным, налогоплательщик обратился в арбитражный суд с заявлением о признании его недействительным.

Позиция суда

В силу подп. 10 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся арендные (лизинговые) платежи за арендуемое (принятое в лизинг) имущество.

Ссылка налогового органа в кассационной жалобе на невозможность в силу п. 5 ст. 270 Налогового кодекса РФ учета при налогообложении прибыли расходов по приобретению амортизируемого имущества судом кассационной инстанции не принимается по следующим основаниям.

Согласно положениям ст. 28 Федерального закона от 29.10.1998 № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)» под лизинговыми платежами понимается общая сумма платежей по договору лизинга за весь срок действия договора лизинга, в которую входят: возмещение затрат лизингодателя, связанных с приобретением и передачей предмета лизинга лизингополучателю; возмещение затрат, связанных с оказанием других предусмотренных договором лизинга услуг; а также доход лизингодателя. В общую сумму договора лизинга может включаться выкупная цена предмета лизинга, если договором лизинга предусмотрен переход права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю.

Судами установлено и из материалов дела следует, что в соответствии с договорами финансовой аренды (лизинга), заключенными между налогоплательщиком (лизингополучателем) и сторонней организацией (лизингодатель), лизингополучатель обязуется: принять объект лизинга в порядке, предусмотренном договором лизинга, возместить лизингодателю его инвестиционные затраты и выплатить ему вознаграждение, а по истечении срока лизинга право собственности переходит к лизингополучателю при условии выплаты всех лизинговых платежей.

Согласно п. 1 ст. 257 Налогового кодекса РФ первоначальной стоимостью имущества, являющегося предметом лизинга, признается сумма расходов лизингодателя на его приобретение, сооружение, доставку, изготовление и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением сумм налогов, подлежащих вычету или учитываемых в составе расходов в соответствии с НК РФ.

Пунктом 7 ст. 258 Налогового кодекса РФ определено, что имущество, полученное (переданное) в финансовую аренду по договору финансовой аренды (договору лизинга), включается в соответствующую амортизационную группу той стороной, у которой данное имущество должно учитываться в соответствии с условиями договора финансовой аренды (договора лизинга).

Из договоров лизинга следует, что они заключены на период полной амортизации имущества, право собственности остается у лизингодателя, который и начисляет амортизацию.

Договором лизинга предусмотрено, что по окончании действия договора право собственности на имущество переходит к лизингополучателю на основании договора купли-продажи по выкупной цене, оговоренной в договоре.

Согласно подп. 10 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ лизинговые платежи уменьшаются на сумму начисленной в соответствии со ст. 259 Налогового кодекса РФ по лизинговому имуществу амортизации в случае, если имущество, полученное по договору лизинга, учитывается у лизингополучателя.

Поскольку в данном случае амортизация по имуществу, переданному в лизинг, начисляется лизингодателем, налогоплательщик в соответствии с подп. 10 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ правомерно отнес к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, учитываемым в целях определения налоговой базы по налогу на прибыль, лизинговые платежи за принятое в лизинг имущество.

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 16.01.2006 № А52-3453/2005/2

Вывод суда

Лизинговые платежи являются едиными и полностью включаются в расходы,

spori.indd 145 28.08.2007 18:34:01

уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль.

Суть дела

Налоговый орган провел выездную налоговую проверку соблюдения налогоплательщиком законодательства РФ о налогах и сборах, в том числе по налогу на прибыль. По результатам проверки налоговый орган составил акт и, с учетом возражений налогоплательщика на него, принял решение о доначислении налогоплательщику налогов, начислении пеней, а также привлечении налогоплательщика к ответственности на основании п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ.

Поводом для доначисления налогов, начисления пеней и взыскания штрафов по налогу на прибыль, в частности, послужили выводы налогового органа о том, что при исчислении базы переходного периода по налогу на прибыль налогоплательщик завысил прочие расходы на стоимость переданного в лизинг имущества, входящую в состав лизинговых платежей. По мнению налогового органа, лизинговые платежи подлежат включению в расходы, связанные с производством и реализацией, только в части платы за пользование имуществом, а расходы на приобретение имущества в течение срока лизинга следует учитывать на счете «Капитальные вложения».

Налогоплательщик не согласился с решением налогового органа о доначислении налогов на прибыль, начислении пеней и взыскании штрафов по указанным эпизодам и в этой части обжаловал его в арбитражный суд.

Позиция суда

Заключение договоров лизинга, уплата лизинговых платежей, передача имущества в лизинг регулируются положениями ГК РФ и Федерального закона от 29.10.1998 № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)».

В ст. 665 Гражданского кодекса РФ указано, что по договору финансовой аренды (лизинга) арендодатель обязуется приобрести в собственность указанное арендатором имущество у определенного им продавца и предоставить арендатору это имущество за плату во временное владение и пользование для предпринимательских целей.

Согласно ст. 28 Закона № 164-ФЗ под лизинговыми платежами понимается общая сумма платежей по договору лизинга за весь срок действия договора лизинга, в которую входит возмещение затрат лизингодателя, связанных с приобретением и передачей предмета лизинга лизингополучателю, возмещение затрат, связанных с оказанием других предусмотренных договором лизинга услуг, а также доход лизингодателя.

В общую сумму договора лизинга может включаться выкупная цена предмета лизинга, если договором лизинга предусмотрен переход права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю. Размер, способ осуществления и периодичность лизинговых платежей определяются договором лизинга с учетом названного Закона № 164-ФЗ.

Таким образом, суд сделал вывод о том, что лизинговый платеж является единым платежом, производимым в рамках единого договора лизинга. Несмотря на то, что в расчет лизингового платежа входят несколько составляющих, нельзя рассматривать этот платеж как несколько самостоятельных платежей.

Следовательно, налоговый орган необоснованно выделил в лизинговом платеже часть, приходящуюся на стоимость переданного в лизинг имущества, а также признал неправомерным ее включение в состав расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль.

Постановление ФАС Поволжского округа от 13.04.2006 № А65-20963/2005-СА1-23

Вывод суда

Налогоплательщик правомерно включил лизинговые платежи в состав расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль.

Суть дела

Налоговый орган провел камеральную проверку представленной налогоплательщиком налоговой декларации по налогу на прибыль, результаты которой отражены в акте.

На основании акта налоговый орган принял решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за неполную уплату налога на прибыль за 2004 г. и наложении штрафных санкций по п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ. Этим же решением налогоплательщику предложено уплатить налог на прибыль, пени за его несвоевременную уплату.

Решение налогового органа мотивировано тем, что налогоплательщиком в нарушение п. 14 ст. 270 Налогового кодекса РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль включена сумма авансового платежа по

spori.indd 146 28.08.2007 18:34:06

договору лизинга, что повлекло завышение расходов.

Не согласившись с решением налогового органа, налогоплательщик обратился в арбитражный суд с заявлением о признании его недействительным.

Позиция суда

В соответствии с п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Согласно подп. 10 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся арендные (лизинговые) платежи за арендуемое (принятое в лизинг) имущество.

Заключение договоров лизинга, уплата лизинговых платежей, передача имущества в лизинг регулируются положениями ГК РФ и Федерального закона от 29.10.1998 № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)».

Согласно ст. 665 Гражданского кодекса РФ по договору финансовой аренды (лизинга) арендодатель обязуется приобрести в собственность указанное арендатором имущество у определенного им продавца и предоставить арендатору это имущество за плату во временное владение и пользование для предпринимательских целей.

Арендная плата за временное владение и пользование имуществом, предоставленным во исполнение договора финансовой аренды (лизинга) арендодателем (лизингодателем) арендатору (лизингополучателю), и именуется лизинговыми платежами.

Согласно положениям ст. 28 Закона № 164 под лизинговыми платежами понимается общая сумма платежей по договору лизинга за весь срок действия договора лизинга, в которую входит возмещение затрат лизингодателя, связанных с приобретением и передачей предмета лизинга лизингополучателю, возмещение затрат, связанных с оказанием других предусмотренных договором лизинга услуг, а также доход лизингодателя.

В общую сумму договора лизинга может включаться выкупная цена предмета лизинга, если договором лизинга предусмотрен переход права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю.

Судом установлено и из материалов дела следует, что в соответствии с договором финансовой аренды (лизинга), заключенным между налогоплательщиком (лизингополучателем) и сторонней организацией (лизингодателем), лизингополучатель обязуется принять объект лизинга в порядке, предусмотренном договором лизинга, возместить лизингодателю его инвестиционные затраты и выплатить ему вознаграждение, а по окончании срока действия договора — приобрести объект лизинга в собственность.

При этом переход права собственности на объект лизинга к лизингополучателю предусмотрен договором посредством оформления соответствующих актов приема-передачи.

Согласно договору в обязанность налогоплательщика входила обязанность по уплате лизинговых платежей за полученное в лизинг имущество согласно графику лизинговых платежей, который является приложением к договору.

В соответствии с дополнительным соглашением к договору уплаченный налогоплательщиком авансовый платеж является лизинговым платежом и входит в общую сумму лизинговых платежей, согласованных сторонами договора, дополнительным соглашением к нему и графиком лизинговых платежей.

Согласно п. 1 ст. 272 Налогового кодекса РФ расходы, принимаемые для целей налогообложения, признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты и определяются с учетом положений ст. 318-320 Налогового кодекса РФ.

В связи с изложенным налогоплательщиком правомерно были включены указанные платежи в состав расходов.

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 20.03.2006 № А05-15938/2005-22

Вывод суда

Платежи за арендуемые участки земли подлежат включению в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией.

Суть дела

В ходе налоговой проверки налоговым органом установлено, что налогоплательщик на основании договора аренды, заключенного с администрацией города, вносил арендную плату за земли, на которых были расположены объекты складского хозяйства, принадлежащие ему.

Арендную плату за названные земли налогоплательщик в 2002, 2003 и 2004 гг. включал

spori.indd 147 28.08.2007 18:34:10

в расходы, уменьшающие для целей исчисления налога на прибыль доходы от реализации товаров, работ, услуг. Часть складских помещений налогоплательщик в указанные периоды сдавал в аренду, получал арендную плату.

В ходе проверки налоговый орган арендную плату за сданные в аренду склады включил в доходы налогоплательщика от реализации товаров, работ, услуг. Однако плату за пользование земельными участками, расположенными под сданными налогоплательщиком в аренду объектами складского хозяйства, налоговый орган исключил из состава расходов, уменьшающих доходы от реализации. В связи с этим налогоплательщику по результатам проверки были начислены налог на прибыль и пени, а также налогоплательщик привлечен к ответственности за неуплату налога на прибыль, установленной п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ.

Налогоплательщик не согласился с решением налогового органа в части этого эпизода и обжаловал его в суд.

Позиция суда

Из акта налоговой проверки и решения налогового органа следует, что налоговым органом сделан вывод о том, что налогоплательщик должен был арендную плату от сданных в аренду объектов складского хозяйства на основании ст. 249 Налогового кодекса РФ включать в доходы от реализации. Налогоплательщик этот вывод налогового органа не оспаривает, поскольку он соответствует положениям ст. 249 и п. 4 ст. 250 Налогового кодекса РФ.

Согласно ст. 252 Налогового кодекса РФ в целях главы 25 «Налог на прибыль организаций» налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в ст. 270 Налогового кодекса РФ).

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 Налогового кодекса РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы.

В данном случае налоговым органом не оспаривается наличие у налогоплательщика расходов по внесению арендной платы за арендуемые земли, используемые под складское хозяйство, то есть эти расходы документально подтверждены. Экономически эти расходы также оправданы, поскольку часть объектов складского хозяйства используется налогоплательщиком самостоятельно в целях получения дохода, а часть — сдана в аренду, и от деятельности по сдаче имущества в аренду общество также получает реализационный доход.

Таким образом, расходы, связанные с внесением арендной платы за земли, используемые под складское хозяйство, налогоплательщик вправе на основании ст. 252 Налогового кодекса РФ, а также ст. 253, подп. 10 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ включать в прочие расходы, связанные с производством и реализацией.

Согласно подп. 10 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся арендные платежи за арендуемое имущество, в данном случае — землю.

При таких обстоятельствах судом сделан правильный вывод об отсутствии у налогового органа оснований для доначисления налога на прибыль по приведенному эпизоду, пеней и привлечения налогоплательщика к установленной п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ ответственности.

ПРЕДСТАВИТЕЛЬСКИЕ РАСХОДЫ

Так же много вопросов возникает при признании для целей налогообложения представительских расходов.

В соответствии с подп. 22 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализаций, относятся представительские расходы, связанные с официальным приемом и обслуживанием представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и поддержания сотрудничества, в порядке, предусмотренном п. 2 ст. 264 Налогового кодекса РФ.

spori.indd 148 28.08.2007 18:34:14

Согласно п. 2 ст. 264 Налогового кодекса РФ к представительским расходам относятся расходы на проведение официального приема (завтрака, обеда или иного аналогичного мероприятия) для указанных лиц, а также официальных лиц организации-налогоплательщика, участвующих в переговорах, транспортное обеспечение доставки этих лиц к месту проведения представительского мероприятия и (или) заседания руководящего органа и обратно, буфетное обслуживание во время переговоров, оплата услуг переводчиков, не состоящих в штате налогоплательщика, по обеспечению перевода во время проведения представительских мероприятий. Пунктом 2 ст. 264 Налогового кодекса РФ для представительских расходов предусмотрено ограничение в размере 4 процентов от фонда оплаты труда за отчетный (налоговый) период.

Представительские расходы, аналогично другим затратам, должны быть документально подтвержденными и экономически обоснованными. В качестве первичных документов могут использоваться:

1) счета и чеки ККМ из ресторанов и кафе;

2) акты выполненных работ при оплате услуг переводчиков;

3) накладные, товарные чеки и чеки ККМ при приобретении продуктов питания и напитков для буфетного обслуживания;

4) акт с указанием даты и места проведения деловой встречи, приглашенных лиц, конкретное назначение расходов и их величина.

Многочисленные споры с налоговыми органами возникают из-за того, что приведенные выше положения налогового законодательства не дают четкого перечня расходов налогоплательщика, которые относятся к представительским расходам. Иными словами, в названных нормах не детализируется перечень затрат, которые относятся к представительским расходам. К примеру, налоговики никак не могут смириться с расходами организаций на приобретение спиртных напитков. Поэтому, зачастую налогоплательщикам приходится доказывать свою правоту с помощью судебных разбирательств.

АРБИТРАЖНАЯ ПРАКТИКА

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 27.01.2006 № А42-8823/04-28

Вывод суда

Представительские расходы, связанные с официальным приемом и обслуживанием представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и поддержания сотрудничества, при соблюдении порядка, установленного п. 2 ст. 264 Налогового кодекса РФ, уменьшают налогооблагаемую базу.

Суть дела

Налоговый орган провел камеральную проверку представленной налогоплательщиком декларации по налогу на прибыль. По результатам налоговой проверки принято решение о привлечении заявителя к налоговой ответственности по п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ, доначислении налога на прибыль авансовых платежей по нему, а также пеней.

В ходе налоговой проверки установлено, что в составе прочих расходов налогоплательщиком заявлены суммы представительских расходов. Налоговый орган посчитал необоснованным включение в состав расходов, учитываемых при налогообложении прибыли, затрат на проведение официального приема представителей иностранной организации, поскольку, по мнению налогового органа, в данном случае не обсуждались вопросы установления и (или) поддержания взаимного сотрудничества с данной организацией, а фактически оказывались консультационные услуги по вопросам реструктуризации операционной деятельности.

Не согласившись с решением налогового органа, налогоплательщик обратился в арбитражный суд.

Позиция суда

В соответствии с подп. 22 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся представительские расходы, связанные с официальным приемом и обслуживанием представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и поддержания сотрудничества, в порядке, предусмотренном п. 2 ст. 264 Налогового кодекса РФ.

Из материалов дела следует, что состоялись переговоры между представителями налогоплательщика и иностранной организации по вопросам делового сотрудничества в рамках договора на оказание консультационных услуг (реструктуризация операционной деятельности, изменение организационной структуры с целью повышения эффективности сокращения затрат и развития производства).

spori.indd 149 28.08.2007 18:34:19

Доводы налогового органа об оказании консультационных услуг не основаны на материалах дела. В материалах дела нет доказательств, свидетельствующих о том, что налогоплательщик оплачивал оказанные ему иностранной организацией консультационные услуги по вопросам реструктуризации операционной деятельности. В представленных документах не отражены какие-либо обстоятельства, свидетельствующие о фактическом оказании налогоплательщику информационных или консультационных услуг. В данном случае затраты налогоплательщика связаны с проведением официальной встречи представителей названной организации, что подтверждается приказом об организации приема, актом о проведении мероприятия, заказом-счетом.

Налоговый орган также не отрицает, что спорные затраты понесены налогоплательщиком в связи с официальным приемом представителей иностранной организации.

Следовательно, в силу подп. 22 п. 1 и п. 2 ст. 264 Налогового кодекса РФ данные затраты относятся к представительским расходам, учитываемым при налогообложении прибыли.

УСЛУГИ СВЯЗИ

На практике возникает множество спорных вопросов, связанных с налоговым учетом расходов на оплату телефонных разговоров.

В подп. 25 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ сказано, что к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы налогоплательщика на почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные услуги, расходы на оплату услуг связи, вычислительных центров и банков, включая расходы на услуги факсимильной и спутниковой связи, электронной почты, а также информационных систем (Интернет и иные аналогичные системы). Правда, расходы на связь должны быть не просто экономически обоснованными и документально подтвержденными, а носить доказательный характер. У организации должны быть документальные доказательства разговоров производственного характера.

К таким документам могут быть отнесены: утвержденный руководителем организации перечень должностей работников, имеющих право на использование сотовой связи (с указанием причин необходимости), договор с оператором связи на оказание услуг связи, счета телефонной станции, расшифровка АТС с указанием номеров телефонов, с которыми велись переговоры, иные документы, подтверждающие производственный характер отношений с абонентом (Письмо Минфина России от 23.05.2005 № 03-03-01-04/1/275).

Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 11.05.2006 № Ф04-2579/2006(22269-А67-15)

Вывод суда

Затраты на оплату услуг связи подлежат включению в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, если они документально подтверждены и экономически обоснованы.

Суть дела

Налоговым органом проведена выездная налоговая проверка налогоплательщика по вопросам правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты в бюджет налога на прибыль.

По результатам проверки составлен акт и принято решение о привлечении налогоплательщика к ответственности по п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ за совершение налоговых правонарушений.

Так, основанием для привлечения к ответственности и доначисления налога на прибыль явился вывод налогового органа об отсутствии первичных документов, подтверждающих производственный характер услуг сотовой и городской телефонной связи, в связи, с чем налогоплательщиком указанная сумма неправомерно включена в расходы при определении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

Не согласившись с решением налогового органа, налогоплательщик обжаловал его в суд.

Позиция суда

В соответствии с п. 1 ст. 252 и подп. 25 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ в целях налогообложения расходами признаются обоснованные (экономически оправданные) и документально подтвержденные затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода; к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся, в частности, расходы на телефонные услуги, расходы на оплату услуг связи.

Судом установлено, что в хозяйственной деятельности налогоплательщик использует

spori.indd 150 28.08.2007 18:34:24

два городских телефона и один сотовый, при этом большую часть не принятых налоговым органом расходов составляют расходы по оплате городских телефонов.

Суд, исследуя представленные в ходе судебного разбирательства доказательства, в частности счета-фактуры, платежные документы, акты выполненных работ, расшифровочные ведомости услуг связи сторонней организации, адресные данные контрагентов, приказ о передаче в служебное пользование сотового телефона и другие документы, пришел к выводу о доказанности налогоплательщиком производственного характера указанных затрат.

ПРОЧИЕ РАСХОДЫ

Постановление ФАС Уральского округа от 06.02.2006 № Ф09-81/06-С7

Вывод суда

К расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы налогоплательщика на командировки, расходы на управление организацией или отдельными ее подразделениями, а также расходы на приобретение услуг по управлению организацией или ее отдельными подразделениями.

Суть дела

Налоговым органом по результатам выездной налоговой проверки налогоплательщика по вопросу правильности исчисления, удержания, уплаты и перечисления налога на прибыль организаций принято решение о привлечении к налоговой ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ, также данным решением налогоплательщику доначислен налог на прибыль и соответствующие пени.

Основанием для доначисления оспариваемых сумм налога на прибыль, соответствующих пеней и налоговой санкции послужили выводы налогового органа о занижении налоговой базы в результате необоснованного включения в расходы, уменьшающие доходы, расходов на выплату вознаграждения управляющей компании.

Позиция суда

Согласно п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ в целях настоящей главы налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов.

В соответствии с подп. 12, 18 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ к расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы налогоплательщика на командировки, расходы на управление организацией или отдельными ее подразделениями, а также расходы на приобретение услуг по управлению организацией или ее отдельными подразделениями.

Поскольку судом установлено и материалами дела подтверждается, что расходы по оплате управленческих услуг, оказанных управляющей компанией на основании договора «О передаче полномочий исполнительного органа», оплачены, экономически обоснованы и документально подтверждены, суд приходит к выводу о правомерности включения указанных расходов в состав расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль.

Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 15.03.2006 № Ф04-1847/2006(20709-А67-40)

Вывод суда

Расходы налогоплательщика, направленные на получение дохода в результате всей хозяйственной деятельности, признаются экономически обоснованными независимо от того, получен ли ожидаемый доход в конкретном ее периоде.

Суть дела

По результатам проведения выездной налоговой проверки налогоплательщика налоговым органом принято решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ, а также предложено уплатить налог на прибыль и пени.

На основании указанного решения налоговым органом выставлены требование об уплате налога и требование об уплате налоговой санкции.

Не согласившись с указанными ненормативными актами налогового органа, налогоплательщик оспорил их в судебном порядке.

Позиция суда

Согласно ст. 247 Налогового кодекса РФ объектом налогообложения по налогу на прибыль признается прибыль, полученная налогоплательщиком.

Прибылью признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с главой 25 Налогового кодекса РФ.

В силу п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ расходами признаются обоснованные

spori.indd 151 28.08.2007 18:34:29

и документально подтвержденные затраты, осуществленные налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. В соответствии с подп. 18 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы на управление организацией.

В связи с изложенным суд кассационной инстанции считает правомерным вывод суда, что экономическая обоснованность расходов определяется не фактическим получением доходов в конкретном налоговом (отчетном) периоде, а целевой направленностью на получение дохода в результате всей хозяйственной деятельности налогоплательщика.

Суд на основании исследования документов, представленных налогоплательщиком и не опровергнутых налоговым органом, пришел к правильному выводу о значимости в рассматриваемом случае услуг управляющей компании для осуществления финансово-хозяйственной и производственной деятельности налогоплательщика и об отсутствии причинно-следственной связи между деятельностью управляющей компании и снижением прибыли (ростом расходов) в отдельных налоговых периодах.

Довод налогового органа о дублировании функций управляющей компании и управляющего (генерального директора) налогоплательщика, как основание для отказа в уменьшении налогооблагаемой прибыли на сумму соответствующих расходов, правомерно отклонен судом, поскольку налоговое законодательство не устанавливает безусловной связи между признанием расходов экономически оправданных и отсутствием структурных подразделений, должностных лиц, решающих аналогичные задачи.

КОНСУЛЬТАЦИОННЫЕ, ИНФОРМАЦИОННЫЕ И ИНЫЕ ПОДОБНЫЕ РАСХОДЫ

Расходы на информационные, консультационные и иные подобные услуги вызывают самое большое количество споров.

Зачастую налоговые органы с недоверием относятся к оплате услуг сторонних организаций, если в штате организации имеются работники, обязанные выполнять аналогичные задачи. Например, считают они, необоснованно заказывать маркетинговое исследование на стороне при наличии в самой организации отдела маркетинга, в функции которого входит выполнение этих работ. Так что, организации должны быть готовы доказать чиновникам связь произведенных расходов с хозяйственной деятельностью налогоплательщика и обеспечить документальное подтверждение осуществления таких затрат.

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 10.04.2006 № А56-33381/2005

Вывод суда

Затраты на текущее изучение конъюнктуры рынка относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, и уменьшают налогооблагаемую базу по налогу на прибыль независимо от того, получен ли доход в конкретный период, при условии что целью изучения конъюнктуры рынка является получение дохода.

Суть дела

Налоговый орган провел выездную проверку соблюдения налогоплательщиком законодательства о налогах и сборах. По результатам проверки налоговый орган составил акт и, с учетом возражений налогоплательщика по акту, принял решение о доначислении налогоплательщику налога на прибыль, начислении пеней и штрафа за неполную уплату налога на основании п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ.

Основанием для вынесения такого решения послужил вывод налогового органа о том, что при исчислении налога на прибыль налогоплательщик нарушил требования п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ, так как неправомерно учел расходы по договору со сторонней организацией, являющиеся, по мнению налогового органа, экономически необоснованными, поскольку был найден только один покупатель и по итогам года у налогоплательщика увеличился убыток.

Посчитав решение налогового органа незаконным, налогоплательщик обжаловал его в арбитражный суд.

Позиция суда

В соответствии с п. 1 и 2 ст. 252 Налогового кодекса РФ налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов.

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265

spori.indd 152 28.08.2007 18:34:33

Налогового кодекса РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

В зависимости от характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика расходы подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы.

Согласно подп. 27 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы на текущее изучение (исследование) конъюнктуры рынка, сбор информации, непосредственно связанной с производством и реализацией товаров (работ, услуг).

Из приведенных норм права следует, что экономическая обоснованность расходов, как правильно указали суды, определяется не фактическим получением доходов в конкретный период, а направленностью расходов на получение доходов.

Таким образом, суды сделали правильный вывод о том, что при исчислении налога на прибыль налогоплательщик правомерно учел расходы на оплату услуг сторонней организации.

Постановление ФАС Центрального округа от 16.02.2006 № А48-4891/05-19

Вывод суда

Экономическая обоснованность понесенных налогоплательщиком расходов определяется не фактическим получением доходов в конкретном налоговом (отчетном) периоде, а направленностью таких расходов на получение дохода.

Суть дела

Налоговым органом проведена выездная налоговая проверка деятельности налогоплательщика по вопросам правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налогов и сборов, по результатам которой составлен акт.

На основании акта и материалов проверки налоговым органом принято решение, в силу которого налогоплательщик, в числе прочего, привлечен к налоговой ответственности по п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ за неполную уплату налога на прибыль.

Одновременно указанным решением налогоплательщику предложено уплатить недоимку по налогу на прибыль, пени по нему.

Полагая, что решение налогового органа в части доначисления налога на прибыль, пени по нему и штрафа противоречит законодательству о налогах и сборах, нарушает его права, налогоплательщик обратился в арбитражный суд с заявлением о признании его недействительным в указанной части.

Позиция суда

В соответствии со ст. 247 Налогового кодекса РФ объектом налогообложения по налогу на прибыль является прибыль, полученная налогоплательщиком. Прибылью в целях настоящей главы признается: для российских организаций — полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с настоящей главой.

На основании п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ в целях исчисления налога на прибыль налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в ст. 270 Налогового кодекса РФ).

Условия включения затрат в состав расходов, уменьшающих доходы, предусмотрены ст. 252 Налогового кодекса РФ. Согласно п. 1 названной статьи расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 Налогового кодекса РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ.

При этом расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Согласно п. 2 ст. 252 Налогового кодекса РФ расходы в зависимости от их характера и направления деятельности организации под-

spori.indd 153 28.08.2007 18:34:37

разделяются на внереализационные расходы и расходы, связанные с производством и реализацией.

По мнению налогового органа, произведенные налогоплательщиком затраты на производство пеноблоков нельзя признать экономически оправданными, поскольку данный вид деятельности является нехарактерным для налогоплательщика, затраты на него не обусловлены целями получения дохода и не удовлетворяют принципу рациональности и обычаям делового оборота.

Названный довод налогового органа получил надлежащую оценку суда, обоснованно указавшего на то, что, по смыслу ст. 252 Налогового кодекса РФ, экономическая обоснованность понесенных налогоплательщиком расходов определяется не фактическим получением доходов в конкретном налоговом (отчетном) периоде, а направленностью таких расходов на получение дохода, то есть, обусловлена экономической деятельностью налогоплательщика. Кроме того, в силу п. 8 ст. 274 Налогового кодекса РФ, принятие расходов для целей налогообложения не исключается и в случае получения налогоплательщиком убытка как результата финансовой деятельности за отчетный (налоговый) период.

Факт произведенных налогоплательщиком затрат, связанных с осуществлением предпринимательской деятельности по производству и реализации пеноблоков, подтвержден первичными бухгалтерскими документами и налоговым органом не оспаривается. Доказательств экономической неоправданности либо заведомой несоразмерности цен на закупаемые налогоплательщиком материалы, сырье и оборудование рыночному уровню налоговый орган суду не представил.

С учетом изложенного, законных оснований для исключения из состава расходов налогоплательщика затрат на производство пеноблоков у налогового органа не имелось.

Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 24.03.2006 № А28-10790/2005-233/15

Вывод суда

Бронирование номера в гостинице относится к дополнительным услугам, оказываемым гостиницей, соответственно, суммы затрат по бронированию номера подлежат включению в состав расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

Суть дела

Налоговый орган провел выездную налоговую проверку налогоплательщика. В ходе проверки налоговый орган сделал вывод о неправомерном отнесении к командировочным расходам стоимости бронирования номера в гостинице.

Налоговый орган считает, что спорные расходы, не поименованные в подп. 12 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ, не могут быть приняты при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль, поскольку указанный список является закрытым.

По результатам проверки налоговый орган принял решение, в том числе о доначислении налога на прибыль, пеней и о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности по п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ.

Не согласившись с решением налогового органа, налогоплательщик обжаловал его в арбитражный суд.

Позиция суда

Согласно подп. 12 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы на командировки, в частности на проезд работника к месту командировки и обратно к месту постоянной работы; на наем жилого помещения.

По этой ст. расходов подлежат возмещению также расходы работника на оплату дополнительных услуг, оказываемых в гостиницах (за исключением расходов на обслуживание в барах и ресторанах, расходов на обслуживание в номере, расходов за пользование рекреационно-оздоровительными объектами); суточные или полевое довольствие в пределах норм, утверждаемых Правительством РФ; оформление и выдачу виз, паспортов, ваучеров, приглашений и иных аналогичных документов; консульские, аэродромные сборы, сборы за право въезда, прохода, транзита автомобильного и иного транспорта, за пользование морскими каналами, другими подобными сооружениями и иные аналогичные платежи и сборы.

Как установлено судом и следует из материалов дела, командировочные расходы не приняты налоговым органом для целей налогообложения, поскольку не включены в перечень таких расходов в подп. 12 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ. Не поименованные в этой ст. затраты на заказ и возврат билетов и взимаемый при покупке билета сервисный сбор также относятся к оплате

spori.indd 154 28.08.2007 18:34:42

проезда работника. Бронирование номера в гостинице прямо относится к дополнительным услугам, оказываемым гостиницами.

Таким образом, у налогового органа отсутствовали основания для исключения рассматриваемых расходов из состава затрат.

Постановление ФАС Уральского округа от 09.02.2006 № Ф09-204/06-С7

Вывод суда

Арендные платежи за арендуемое имущество подлежат включению в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией.

Суть дела

Налоговым органом по результатам выездной налоговой проверки налогоплательщика по вопросу соблюдения налогового законодательства составлен акт и принято решение о привлечении к налоговой ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ, также данным решением налогоплательщику доначислены налог на прибыль и пени.

Основанием для доначисления оспариваемых сумм налога на прибыль, соответствующих пеней и взыскания налоговой санкции послужили выводы налогового органа о необоснованном включении налогоплательщиком в расходы, уменьшающие налоговую базу, расходов по арендной плате за земельные участки, на которых находятся автозаправочные станции, не принадлежащие налогоплательщику.

Налогоплательщик с данным решением не согласился и обжаловал его в арбитражный суд.

Позиция суда

В силу подп. 10 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся арендные (лизинговые) платежи за арендуемое (принятое в лизинг) имущество.

Из материалов дела следует, что расходы налогоплательщика по оплате аренды за земельные участки, находящиеся в муниципальной собственности города Кургана, документально подтверждены, экономически обоснованы и связаны с деятельностью налогоплательщика, направленной на получение прибыли, в связи, с чем в силу подп. 10 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ вывод судов о правомерности включения налогоплательщиком указанных расходов в состав внереализационных расходов является законным и обоснованным.

3.10. Внереализационные расходы

В соответствие со ст. 265 Налогового кодекса РФ в состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, включаются обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и (или) реализацией. К таким расходам относятся, в частности:

1) расходы на содержание переданного по договору аренды (лизинга) имущества (включая амортизацию по этому имуществу);

2) расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида, в том числе процентов, начисленных по ценным бумагам и иным обязательствам, выпущенным (эмитированным) налогоплательщиком с учетом особенностей, предусмотренных ст. 269 Налогового кодекса РФ (для банков особенности определения расходов в виде процентов определяются в соответствии со статьями 269 и 291 Налогового кодекса РФ), а также процентов, уплачиваемых в связи с реструктуризацией задолженности по налогам и сборам в соответствии с порядком, установленным Правительством РФ.

При этом расходом признаются проценты по долговым обязательствам любого вида вне зависимости от характера предоставленного кредита или займа (текущего и (или) инвестиционного). Расходом признается только сумма процентов, начисленных за фактическое время пользования заемными средствами (фактическое время нахождения указанных ценных бумаг у третьих лиц) и первоначальной доходности, установленной эмитентом (ссудодателем) в условиях эмиссии (выпуска, договора), но не выше фактической;

3) расходы на организацию выпуска собственных ценных бумаг, в частности на подготовку проспекта эмиссии ценных бумаг, изготовление или приобретение бланков, регистрацию ценных бумаг, расходы, связанные с обслуживанием собственных ценных бумаг, в том числе расходы на услуги реестродержателя, депозитария, платежного агента по процентным (дивидендным) платежам, расходы, связанные с ведением реестра, предоставлением информации акционе-

spori.indd 155 28.08.2007 18:34:47

рам в соответствии с законодательством РФ, и другие аналогичные расходы;

4) расходы, связанные с обслуживанием приобретенных налогоплательщиком ценных бумаг, в том числе оплата услуг реестродержателя, депозитария, расходы, связанные с получением информации в соответствии с законодательством РФ, и другие аналогичные расходы;

5) расходы в виде отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей (за исключением ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте) и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте, в том числе по валютным счетам в банках, проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю РФ, установленного Центральным банком РФ.

Отрицательной курсовой разницей в целях настоящей главы признается курсовая разница, возникающая при уценке имущества в виде валютных ценностей (за исключением ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте) и требований, выраженных в иностранной валюте, или при дооценке выраженных в иностранной валюте обязательств;

5.1) расходы в виде суммовой разницы, возникающей у налогоплательщика, если сумма возникших обязательств и требований, исчисленная по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц на дату реализации (оприходования) товаров (работ, услуг), имущественных прав, не соответствует фактически поступившей (уплаченной) сумме в рублях;

6) расходы в виде отрицательной (положительной) разницы, образующейся вследствие отклонения курса продажи (покупки) иностранной валюты от официального курса Центрального банка РФ, установленного на дату перехода права собственности на иностранную валюту (особенности определения расходов банков от этих операций устанавливаются ст. 291 Налогового кодекса РФ);

7) расходы налогоплательщика, применяющего метод начисления, на формирование резервов по сомнительным долгам (в порядке, установленном ст. 266 Налогового кодекса РФ);

8) расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, включая суммы недоначисленной в соответствии с установленным сроком полезного использования амортизации, а также расходы на ликвидацию объектов незавершенного строительства и иного имущества, монтаж которого не завершен (расходы на демонтаж, разборку, вывоз разобранного имущества), охрану недр и другие аналогичные работы;

9) расходы, связанные с консервацией и расконсервацией производственных мощностей и объектов, в том числе затраты на содержание законсервированных производственных мощностей и объектов;

10) судебные расходы и арбитражные сборы;

11) затраты на аннулированные производственные заказы, а также затраты на производство, не давшее продукции. Признание расходов по аннулированным заказам, а также затрат на производство, не давшее продукции, осуществляется на основании актов налогоплательщика, утвержденных руководителем или уполномоченным им лицом, в размере прямых затрат, определяемых в соответствии со ст. 318 и 319 Налогового кодекса РФ;

12) расходы по операциям с тарой, если иное не предусмотрено положениями п. 3 ст. 254 Налогового кодекса РФ;

13) расходы в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также расходы на возмещение причиненного ущерба;

14) расходы в виде сумм налогов, относящихся к поставленным материально-производственным запасам, работам, услугам, если кредиторская задолженность (обязательства перед кредиторами) по такой поставке списана в отчетном периоде в соответствии с п. 18 ст. 250 Налогового кодекса РФ;

15) расходы на услуги банков, включая услуги, связанные с продажей иностранной валюты при взыскании налога, сбора, пеней и штрафа в порядке, предусмотренном ст. 46 Налогового кодекса РФ, с установкой и эксплуатацией электронных систем документооборота между банком и клиентами, в том числе систем «клиент-банк»;

16) расходы на проведение собраний акционеров (участников, пайщиков), в частности расходы, связанные с арендой помещений, подготовкой и рассылкой необходимой для проведения собраний информации, и иные расходы, непосредственно связанные с проведением собрания;

17) в виде не подлежащих компенсации из бюджета расходов на проведение работ

spori.indd 156 28.08.2007 18:34:51

по мобилизационной подготовке, включая затраты на содержание мощностей и объектов, загруженных (используемых) частично, но необходимых для выполнения мобилизационного плана;

18) расходы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок с учетом положений ст. 301-305 Налогового кодекса РФ;

19) расходы в виде отчислений организаций, входящих в структуру РОСТО, для аккумулирования и перераспределения средств организациям, входящим в структуру РОСТО, в целях обеспечения подготовки в соответствии с законодательством РФ граждан по военно-учетным специальностям, военно-патриотического воспитания молодежи, развития авиационных, технических и военно-прикладных видов спорта;

19.1) расходы в виде премии (скидки), выплаченной (предоставленной) продавцом покупателю вследствие выполнения определенных условий договора, в частности объема покупок;

19.2) расходы в виде целевых отчислений от лотерей, осуществляемые в размере и порядке, которые предусмотрены законодательством РФ;

20) другие обоснованные расходы.

СОМНИТЕЛЬНЫЕ ДОЛГИ

Сомнительным долгом признается любая задолженность перед налогоплательщиком, возникшая в связи с реализацией товаров, выполнением работ, оказанием услуг, в случае, если эта задолженность не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией (п. 1 ст. 266 Налогового кодекса РФ).

В соответствие с п. 2 ст. 266 Налогового кодекса РФ безнадежными долгами (долгами, нереальными к взысканию) признаются те долги перед налогоплательщиком, по которым истек установленный срок исковой давности, а также те долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения, на основании акта государственного органа или ликвидации организации.

Также, согласно ст. 283 Налогового кодекса РФ, налогоплательщик имеет право перенести убыток на будущее, то есть налогоплательщик, понесший убыток (убытки), исчисленный в соответствии с настоящей главой, в предыдущем налоговом периоде или в предыдущих налоговых периодах, вправе уменьшить налоговую базу текущего налогового периода на всю сумму полученного им убытка или на часть этой суммы.

АРБИТРАЖНАЯ ПРАКТИКА

Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 18.05.2006 № А82-7723/2005-15

Вывод суда

В целях главы 25 Налогового кодекса РФ к внереализационным расходам приравниваются суммы безнадежных долгов, по которым истек срок исковой давности.

Суть дела

Налоговый орган провел камеральную налоговую проверку налогоплательщика по вопросу правильности исчисления и уплаты налога на прибыль и установил, что налогоплательщик занизил сумму налога, подлежащего уплате в бюджет, в связи с включением в состав внереализационных расходов дебиторской задолженности, списанной в указанном налоговом периоде в связи с истечением срока исковой давности.

По результатам проверки налоговый орган вынес решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности, предусмотренной в п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ. В этом же решении налогоплательщику доначислены к уплате налог на прибыль и пени.

Налогоплательщик посчитал данное решение налогового органа незаконным и обжаловал его в арбитражный суд.

Позиция суда

В соответствии с подп. 2 п. 2 ст. 265 Налогового кодекса РФ к внереализационным расходам приравниваются убытки, полученные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде, в том числе суммы безнадежных долгов.

В п. 2 ст. 266 Налогового кодекса РФ предусмотрено, что безнадежными долгами (долгами, нереальными к взысканию) признаются те долги перед налогоплательщиком, по которым истек установленный срок исковой давности, а также те долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения, на основании акта государственного органа или ликвидации организации.

spori.indd 157 28.08.2007 18:34:56

В рассматриваемом случае суд установил, что налогоплательщик по налоговой декларации включил во внереализационные расходы сумму дебиторской задолженности, по которой истекли сроки исковой давности.

При таких обстоятельствах требование налогоплательщика о признании решения налогового органа недействительным удовлетворено правомерно.

Доводы налогового органа о том, что спорные затраты налогоплательщика не являлись экономически обоснованными и поэтому правовые основания для включения их в состав внереализационных расходов отсутствовали, судом признаны несостоятельными.

Суд указал, что экономическая оправданность (обоснованность) расходов является критерием при включении их в состав внереализационных.

Однако экономическая оправданность должна определяться не по принятым налогоплательщиком мерам по взысканию задолженности, а по основаниям образования этой задолженности.

Под экономически оправданными расходами следует понимать затраты, обусловленные целями получения организацией доходов в рамках осуществляемой ею деятельности.

В данном случае задолженность образовалась у налогоплательщика при осуществлении им хозяйственной деятельности, направленной на получение дохода.

Следовательно, затраты налогоплательщика, возникшие в результате этой деятельности, не могут быть признаны экономически неоправданными (необоснованными).

Постановление ФАС Московского округа от 31.03.2006 № КА-А40/2495-06

Вывод суда

Безнадежная задолженность, нереальная к взысканию вследствие признания должника банкротом и его ликвидации, подлежит включению в состав внереализационных расходов. Налогоплательщик имеет право перенести убыток на будущее в течение 10 лет.

Суть дела

Налоговым органом проведена выездная налоговая проверка по вопросам правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налогов, по результатам которой сделан вывод о завышении налогоплательщиком в 2002 г. внереализационных расходов на величину нереальной к погашению дебиторской задолженности организации-должника, признанного несостоятельным (банкротом) и ликвидированного определением арбитражного суда, так как убытки, нереальные к взысканию, были выявлены в 2000 г.

Налогоплательщик не согласился с решением налогового органа и обжаловал его в арбитражный суд.

Позиция суда

Согласно подп. 1 п. 2 ст. 265 Налогового кодекса РФ в целях настоящей главы к внереализационным расходам приравниваются убытки, полученные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде в виде убытков прошлых налоговых периодов, выявленных в текущем отчетном (налоговом) периоде.

Указанная норма права корреспондирует с положениями п. 1, 2 ст. 283 Налогового кодекса РФ, в соответствии с которыми налогоплательщики, понесшие убыток в предыдущем налоговом периоде, вправе уменьшить налоговую базу текущего налогового периода на всю сумму полученного ими убытка или на часть этой суммы (перенести убыток на будущее). Налогоплательщики вправе осуществить перенос убытка на будущее в течение десяти лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток. В аналогичном порядке убыток, не перенесенный на ближайший следующий год, может быть перенесен целиком или частично на следующий год из последующих девяти лет.

В связи с этим налогоплательщик имел право, выявив в 2000 г. убыток в виде суммы безнадежного долга организации-банкрота, перенести его на будущие периоды, в том числе и по частям, что и было осуществлено налогоплательщиком.

Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 17.04.2006 № Ф08-1388/2006-591А

Вывод суда

Поскольку требования налогоплательщика не погашены в ходе конкурсного производства, налогоплательщик обоснованно признал задолженность сторонней организации нереальной к взысканию и, следовательно, подлежащей отнесению к внереализационным расходам.

Суть дела

Налоговым органом проведена выездная налоговая проверка налогоплательщика по

spori.indd 158 28.08.2007 18:35:00

вопросам соблюдения налогового законодательства.

По результатам проверки налоговым органом составлен акт и принято решение, которым налогоплательщику доначислен налог на прибыль, пени и штраф по п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ.

В соответствии со ст. 137, 138 Налогового кодекса РФ налогоплательщик обжаловал решение налогового органа в арбитражный суд.

Позиция суда

В силу п. 1 ст. 265 Налогового кодекса РФ в состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, включаются обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством (или) реализацией.

В целях главы 25 Налогового кодекса РФ к внереализационным расходам приравниваются убытки, полученные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде, в частности суммы безнадежных долгов, а в случае, если налогоплательщик принял решение о создании резерва по сомнительным долгам, суммы безнадежных долгов, не покрытые за счет средств резерва (подп. 2 п. 2 ст. 265 Налогового кодекса РФ).

В силу п. 2 ст. 266 Налогового кодекса РФ безнадежными долгами (долгами, нереальными к взысканию) признаются те долги перед налогоплательщиком, по которым истек установленный срок исковой давности, а также те долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения, на основании акта государственного органа или ликвидации организации.

Таким образом, названной нормой установлены четыре основания, по которым долги признаются безнадежными: по истечении срока исковой давности, вследствие прекращения обязательства в соответствии с гражданским законодательством из-за невозможности его исполнения, на основании акта государственного органа и в связи с ликвидацией организации.

Определением арбитражного суда в отношении сторонней организации завершена процедура конкурсного производства, вследствие чего она исключена из Единого государственного реестра юридических лиц. Из приведенных выше норм следует, что ликвидация юридического лица является достаточным основанием для признания долга безнадежным.

Поскольку требования налогоплательщика не погашены в ходе конкурсного производства, налогоплательщик обоснованно признал задолженность сторонней организации нереальной к взысканию и, следовательно, подлежащей отнесению к внереализационным расходам.

Налогоплательщик правомерно уменьшил налогооблагаемую прибыль путем списания суммы дебиторской задолженности в состав внереализационных расходов в момент признания их таковыми. Срок, в течение которого налогоплательщик обязан списать дебиторскую задолженность, в законодательстве о налогах и сборах не установлен. Оснований, обязывающих налогоплательщика списывать такую задолженность исключительно в период, когда истек срок исковой давности, нормативными актами не установлено.

Постановление ФАС Уральского округа от 23.01.2006 № Ф09-6215/05-С7

Вывод суда

Расходы налогоплательщика, применяющего метод начисления, на формирование резерва по сомнительным долгам, подлежат включению в состав внереализационных расходов.

Суть дела

Налоговым органом по результатам выездной налоговой проверки составлен акт и принято решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности, установленной п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ.

Основанием для доначисления налога на прибыль, пеней, взыскания штрафа явились выводы налогового органа о неправомерном отнесении расходов налогоплательщика на формирование резерва по сомнительным долгам в состав внереализационных расходов.

Налогоплательщик с указанным решением не согласился и обжаловал его в арбитражный суд.

Позиция суда

Согласно п. 1 ст. 266 Налогового кодекса РФ сомнительным долгом признается любая задолженность перед налогоплательщиком в случае, если эта задолженность не погашена в сроки, установленные договором, и не

spori.indd 159 28.08.2007 18:35:05

обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией.

Следовательно, при появлении подобной задолженности (при наличии двух определенных законом условий) налогоплательщик вправе формировать резервы по сомнительным долгам в порядке, предусмотренном ст. 266 Налогового кодекса РФ.

Резерв по сомнительным долгам может быть использован организацией лишь на покрытие убытков от безнадежных долгов.

Расходы налогоплательщика, применяющего метод начисления, на формирование резервов по сомнительным долгам относятся в соответствии с подп. 7 п. 1 ст. 265 Налогового кодекса РФ к внереализационным расходам.

Судом установлено и материалами дела подтверждено, что основания и порядок создания резерва по сомнительным долгам налогоплательщиком соблюдены; спорная задолженность включена в сумму резерва по сомнительным долгам со сроком возникновения свыше 90 дней по результатам инвентаризации.

Поскольку само по себе создание резерва сомнительных долгов является оправданным, преследует целью последующее списание безнадежных долгов за счет ранее сформированного резерва, судом обоснованно отклонен довод налогового органа об отсутствии экономической оправданности затрат, нарушении налогоплательщиком п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ.

При таких обстоятельствах вывод суда о правомерности действий налогоплательщика соответствует действующему законодательству, установленным фактическим обстоятельствам и подтвержден материалами дела.

Проценты по долговым обязательствам

К внереализационным расходам относятся все расходы организации по уплате процентов по долговым обязательствам любого вида, вне зависимости от характера предоставленного кредита или займа (текущего и инвестиционного). На затраты могут относиться и проценты по кредитам на приобретение основных средств, займам, полученным от других организаций, кредитам на приобретение ценных бумаг и т. п. Данные расходы признаются на дату расчетов согласно условиям заключенных договоров либо на дату окончания отчетного (налогового) периода, а если по договорам займа и иным аналогичным договорам, срок действия которых приходится больше чем на один отчетный период, расход признается осуществленным на конец соответствующего отчетного периода.

К таким расходам относятся, в частности, расходы в виде процентов, начисленных по ценным бумагам и иным обязательствам, выпущенным (эмитированным) налогоплательщиком с учетом особенностей, предусмотренных ст. 269 Налогового кодекса РФ (для банков особенности определения расходов в виде процентов определяются в соответствии со ст. 269 и 291 Налогового кодекса РФ), а также процентов, уплачиваемых в связи с реструктуризацией задолженности по налогам и сборам в соответствии с порядком, установленным Правительством РФ.

Однако с этим выводом не согласился Минфин России в письме от 22.03.2005 г. № 03-03-01-04/1/130: «Следует также иметь в виду, что согласно п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ полученные кредиты или займы, по которым уплачиваются проценты, учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль, должны использоваться для деятельности, направленной на получение дохода.... »

Приведем несколько судебных споров по поводу признания расходов по долговым обязательствам.

Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 30.01.2006 № А82-9347/2004-37

Вывод суда

Налоговый орган не вправе проверять деятельность налогоплательщика по использованию банковского кредита, так как расходы по долговым обязательствам любого вида относятся к внереализационным расходам и уменьшают налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

Суть дела

Налоговый орган в результате камеральной проверки представленной налогоплательщиком декларации по налогу на прибыль установил занижение налогооблагаемой прибыли в результате неправомерного включения налогоплательщиком в состав внереализационных расходов процентов, начисленных по кредитному договору. По мнению проверяющих, кредит был использован не по целевому назначению и не направлен на получение дохода. Обязательство, возникшее из договора

spori.indd 160 28.08.2007 18:35:09

купли-продажи ценных бумаг, не обеспечено залогом, задатком, поручительством либо иными способами обеспечения исполнения обязательств, что свидетельствует о повышенном риске его неисполнения, поэтому данные затраты нельзя признать экономически оправданными.

По итогам камеральной проверки налоговый орган вынес решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ. Этим же решением налогоплательщику предложено уплатить доначисленную сумму налога на прибыль и пени по этому налогу.

Не согласившись с решением налогового органа, налогоплательщик обжаловал его в арбитражный суд.

Позиция суда

В п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Однако ст. 252 Налогового кодекса РФ не ставит экономическую оправданность произведенных расходов в зависимость от финансовых результатов деятельности налогоплательщика. При этом оценка экономической эффективности понесенных налогоплательщиком расходов не предусмотрена налоговым законодательством в качестве критерия формирования налоговой базы. Экономическая оправданность неравнозначна экономической эффективности, поскольку последняя отражает степень умелости ведения хозяйственной деятельности и является качественным показателем. В данном случае спорные расходы соответствуют осуществляемой налогоплательщиком деятельности, что уже свидетельствует об их экономической оправданности.

Согласно п. 1 ст. 265 Налогового кодекса РФ в состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, включаются обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и (или) реализацией. В п. 2 этой же ст. предусмотрено, что в целях настоящей главы к внереализационным расходам приравниваются убытки, полученные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде.

Деятельность налогоплательщика по использованию банковского кредита не относится к отношениям, которые должны проверяться налоговым органом на предмет их экономической целесообразности. Налоговый орган не представил доказательств недобросовестности налогоплательщика и того, что названный вид деятельности налогоплательщика направлен на уход от налогообложения.

Таким образом, затраты по спорным процентам правомерно отнесены к расходам, уменьшающим налогооблагаемую прибыль.

Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 17.05.2006 № Ф04-1890/2006(21407-А27-40)

Вывод суда

Проценты по договорам приобретения векселей относятся к внереализационным расходам и уменьшают налогооблагаемую базу.

Суть дела

По результатам проведения выездной налоговой проверки налоговым органом принято решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ, за неуплату налога на прибыль, также решением доначислены налог на прибыль и пени в порядке ст. 75 Налогового кодекса РФ.

Налогоплательщик, не согласившись с указанным решением, оспорил его в судебном порядке.

Позиция суда

Как установлено судом, согласно договору налогоплательщик передал банку векселя, а банк перечислил налогоплательщику указанные в договорах суммы. При этом дисконт, как разница между ценой обратной покупки (погашения) и ценой продажи векселя, прямо указан в тексте заключенных налогоплательщиком договоров на приобретение векселей.

spori.indd 161 28.08.2007 18:35:14

С учетом того, что размер дисконта, включенного налогоплательщиком в состав расходов, не превышен сверх установленного п. 1 ст. 269 Налогового кодекса РФ, выводы суда о правомерности отнесения в данном случае дисконтов по векселям к внереализационным расходам соответствуют подп. 2 п. 1 ст. 265, п. 1 ст. 269 Налогового кодекса РФ, согласно которым в состав внереализационных расходов включаются расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида, в том числе процентов, начисленных по ценным бумагам и иным обязательствам, выпущенным налогоплательщиком с учетом особенностей, предусмотренных ст. 269 Налогового кодекса РФ.

Положения п. 1 ст. 269 Налогового кодекса РФ об особенностях отнесения к расходам процентов по долговым обязательствам любого вида применяются также к процентам в виде дисконта, который образуется у векселедателя как разница между ценой обратной покупки (погашения) и ценой продажи векселя.

Условия включения затрат в состав расходов, уменьшающих полученные доходы, предусмотрены ст. 252 Налогового кодекса РФ, согласно положениям которой для признания расходов (затрат) с целью налогообложения они должны соответствовать трем следующим условиям: быть обоснованными, документально подтвержденными и произведенными для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

В связи с изложенным суд, руководствуясь положениями ст. 247, 252 Налогового кодекса РФ, пришел к правильному выводу, что в рассматриваемом случае налогоплательщик понес затраты, связанные с производством и реализацией выпускаемой налогоплательщиком продукции.

Постановление ФАС Уральского округа от 02.03.2006 № Ф09-1077/06-С7

Вывод суда

Инвестиционный налоговый кредит является одной из форм бюджетного кредитования, и проценты по нему подлежат включению в состав внереализационных расходов.

Суть дела

Налоговым органом при камеральной налоговой проверке представленной налогоплательщиком уточненной налоговой декларации по налогу на прибыль установлено занижение налоговой базы в связи с включением во внереализационные расходы процентов по инвестиционному налоговому кредиту.

Принятым решением в привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности отказано, поскольку данное налоговое правонарушение не повлекло недоплату налога в бюджет; по лицевому счету налогоплательщика уменьшена сумма налога на прибыль, подлежащая уменьшению, из доходной части бюджетов различных уровней, согласно представленной и проверенной налоговой декларации.

Не согласившись с действиями налогового органа, налогоплательщик обратился в суд.

Позиция суда

Из п. 1 ст. 269 Налогового кодекса РФ следует, что долговым обязательством для целей главы 25 Налогового кодекса РФ может являться любое заимствование независимо от способа его оформления. То есть законодатель установил открытый перечень видов заемных обязательств, по которым проценты могут относиться в расходы в целях налогообложения прибыли.

В данной норме отсутствует ограничение на использование в качестве источника такого заимствования бюджетных средств, полученных в виде инвестиционного налогового кредита.

Согласно ст. 6, 69 Бюджетного кодекса РФ налоговые кредиты являются разновидностью бюджетного кредита, под которым понимается форма финансирования бюджетных расходов, предусматривающая предоставление средств юридическим лицам или другому бюджету на возвратной или возмездной основе.

Следовательно, инвестиционный налоговый кредит является одной из форм заимствования, оформленной в порядке, установленном Налоговым кодексом РФ, и подпадает под понятие долгового обязательства для целей исчисления налогооблагаемой прибыли.

Анализ положений п. 2 ст. 269 Налогового кодекса РФ также свидетельствует о том, что законодатель относит инвестиционный налоговый кредит к одному из видов долговых обязательств по смыслу главы 25 Налогового кодекса РФ.

Экономическая оправданность таких затрат и их связь с производством и реализацией следуют из целевой направленности инвестиционного налогового кредита (п. 1 ст. 67 Налогового кодекса РФ), определен-

spori.indd 162 28.08.2007 18:35:19

ной в данном случае условиями указанного договора.

Изложенное свидетельствует о соблюдении налогоплательщиком требований, установленных п. 1 ст. 252, подп. 2 п. 1 ст. 265, ст. 269 Налогового кодекса РФ, и правомерности отнесения для целей налогообложения на внереализационные расходы спорных процентов по инвестиционному налоговому кредиту.

Довод налогового органа об аналогичности отношений, возникающих при инвестиционном налоговом кредите, отношениям по реструктуризации задолженности судом кассационной инстанции отклоняется. Являясь по своей сути разновидностью рассрочки по уплате налога, реструктуризация представляет собой изменение срока уплаты задолженности перед бюджетом, т.е. долга, образовавшегося вследствие неправомерного неисполнения налогоплательщиком обязанностей, установленных законодательством о налогах и сборах. Условия реструктуризации не соответствуют положениям ст. 76 Бюджетного кодекса РФ.

Инвестиционный налоговый кредит в силу п. 3 ст. 61, п. 1 ст. 66, п. 4 ст. 67 Налогового кодекса РФ, ст. 69, 76 Бюджетного кодекса РФ является не только одной из форм изменения срока уплаты налога, но одновременно одной из форм бюджетного кредитования. Суть данного кредита состоит в том, что в течение некоторого времени сумма налога уменьшается на величину инвестиций. Решение о его предоставлении принимается до срока исполнения налогового обязательства.

Таким образом, налогоплательщик правомерно включил в состав внереализационных расходов проценты по инвестиционному налоговому кредиту.

Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 16.03.2006 № А79-5765/2005

Вывод суда

Сумма резерва по сомнительным долгам определяется по результатам проведенной на последний день отчетного (налогового) периода инвентаризации дебиторской задолженности и включается в состав внереализационных расходов.

Суть дела

Налоговый орган провел выездную налоговую проверку налогоплательщика по вопросам соблюдения законодательства о налогах и сборах и установил ряд нарушений, в том числе неуплату налога на прибыль вследствие неправомерного отнесения к внереализационным расходам при исчислении налоговой базы расходов по созданию резерва предстоящих расходов.

Результаты проверки отражены в акте, на основании которого налоговый орган вынес решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности, предусмотренной в п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ, в частности за неуплату налога на прибыль. В решении налогоплательщику также предложено перечислить в бюджет неуплаченную сумму налога на прибыль и соответствующую сумму пеней.

Налогоплательщик не согласился с решением налогового органа в указанной части и обратился в арбитражный суд с заявлением о признании данного ненормативного акта частично недействительным.

Позиция суда

В п. 1 ст. 265 Налогового кодекса РФ определено, что в состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, включаются обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и (или) реализацией. К таким расходам относятся, в частности, расходы налогоплательщика на формирование резервов по сомнительным долгам; иные обоснованные расходы, то есть перечень расходов, включаемых в состав внереализационных расходов, не является исчерпывающим.

Согласно п. 1, 3, 4 ст. 266 Налогового кодекса РФ сомнительным долгом признается любая задолженность перед налогоплательщиком, возникшая в связи с реализацией товаров, выполнением работ, оказанием услуг, в случае, если эта задолженность не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией.

Налогоплательщик вправе создавать резервы по сомнительным долгам в порядке, предусмотренном настоящей статьей. Суммы отчислений в эти резервы включаются в состав внереализационных расходов на последний день отчетного (налогового) периода.

Сумма резерва по сомнительным долгам определяется по результатам проведенной на последний день отчетного (налогового) периода инвентаризации дебиторской задолженности.

spori.indd 163 28.08.2007 18:35:26

Из материалов дела следует, что налогоплательщику доначислен налог на прибыль в связи с тем, что на создание резерва предстоящих расходов использован доход от непроизводственной деятельности.

Между тем Налоговый кодекс РФ, в частности приведенные нормы, не содержит ограничений по формированию резерва только из доходов, полученных от производственной деятельности.

При таких обстоятельствах суд правомерно признал решение налогового органа в соответствующей части недействительным.

Внереализационные расходы в виде убытков от хищений.

В соответствии с подп. 5 п. 2 ст. 265 Налогового кодекса РФ к внереализационным расходам приравниваются убытки, в виде недостачи материальных ценностей в производстве и на складах, на предприятиях торговли в случае отсутствия виновных лиц, а также убытки от хищений, виновники которых не установлены. В данных случаях факт отсутствия виновных лиц должен быть документально подтвержден уполномоченным органом государственной власти.

Мнение налоговых органов по данному вопросу изложено в письме МНС России от 08.06.2004 № 02-5-10/37: «Таким образом, при документальном подтверждении факта отсутствия виновных в хищении имущества лиц уполномоченным органом государственной власти для целей исчисления налога на прибыль налогоплательщик может уменьшить полученные доходы на сумму внереализационных расходов в виде убытков от хищений.

Статьей 151 Уголовно-процессуального кодекса РФ перечислены органы государственной власти, которые уполномочены в зависимости от рода преступления, поименованного в соответствующих статьях Уголовного кодекса РФ, производить предварительное следствие. В частности, по хищениям имущества (ст. 158 Уголовного кодекса РФ) предварительное следствие производится следователями органов внутренних дел РФ.

При этом согласно подп. 1 п. 1 ст. 208 Уголовно-процессуального кодекса РФ в случае неустановления лица, подлежащего привлечению в качестве обвиняемого, предварительное следствие по уголовному делу приостанавливается, о чем следователь выносит соответствующее постановление, копию которого направляет прокурору.

На основании подп. 13 п. 2 ст. 42 Уголовно-процессуального кодекса РФ потерпевший вправе получить копию указанного постановления, которым и подтверждается факт отсутствия виновных лиц».

АРБИТРАЖНАЯ ПРАКТИКА

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 09.02.2006 № А56-9808/2005

Вывод суда

Убытки от хищений, виновники которых не установлены, подлежат включению в состав внереализационных доходов при условии документального подтверждения органом государственной власти факта отсутствия виновных лиц.

Суть дела

Налоговый орган провел выездную проверку соблюдения налогоплательщиком законодательства о налогах и сборах, о чем составил акт.

В ходе проверки налоговый орган, в частности, выявил неполную уплату заявителем налога на прибыль вследствие необоснованного списания на внереализационные расходы стоимости похищенного автокрана.

По результатам проверки налоговый орган принял решение, которым налогоплательщику доначислен налог на прибыль и он привлечен к налоговой ответственности на основании п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ.

Не согласившись с решением налогового органа, налогоплательщик обжаловал его в арбитражный суд.

Позиция суда

В соответствии с подп. 5 п. 2 ст. 265 Налогового кодекса РФ к внереализационным расходам приравниваются убытки, полученные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде, в частности расходы в виде недостачи материальных ценностей в производстве и на складах, на предприятиях торговли в случае отсутствия виновных лиц, а также убытки от хищений, виновники которых не установлены.

В таких случаях факт отсутствия виновных лиц должен быть документально подтвержден уполномоченным органом государственной власти.

Следовательно, при документальном подтверждении уполномоченным органом государственной власти факта отсутствия

spori.indd 164 28.08.2007 18:35:33

виновных в хищении имущества лиц налогоплательщик для целей исчисления налога на прибыль может уменьшить полученные доходы на сумму внереализационных расходов в виде убытков от хищений.

Таким образом, налогоплательщик может включить убытки от хищения имущества в состав внереализационных расходов в соответствии с подп. 5 п. 2 ст. 265 Налогового кодекса РФ на основании копии постановления о приостановлении уголовного дела в связи с неустановлением лица, подлежащего привлечению в качестве обвиняемого.

Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 11.05.2006 № Ф04-280/2006(22297-А27-15)

Вывод суда

Расходы в виде признанных должником штрафов относятся к внереализационным расходам и уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль.

Суть дела

Налоговым органом проведена выездная налоговая проверка налогоплательщиком соблюдения налогового законодательства.

По результатам выездной налоговой проверки налогоплательщика составлен акт, на основании которого и с учетом возражений налогоплательщика принято решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения по ст. 122 Налогового кодекса РФ за неполную уплату налога. Также налогоплательщику предложено уплатить налог на прибыль, соответствующие суммы пени.

Основанием доначисления налога на прибыль явилось необоснованное, по мнению налогового органа, включение в состав внереализационных расходов суммы штрафных санкций за нарушение условий договоров.

Считая данное решение незаконным в указанной части, налогоплательщик обратился в арбитражный суд с заявлением.

Позиция суда

В соответствии с подп. 13 п. 1 ст. 265 Налогового кодекса РФ в состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, включаются обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и (или) реализацией. К таким расходам относятся расходы в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также расходы на возмещение причиненного ущерба.

Судом установлено и подтверждено материалами дела, что контрагент налогоплательщика предъявил налогоплательщику на основании дополнительного соглашения к договору к уплате сумму штрафных санкций за нарушение обязательств по вышеназванному договору, которая признана должником и оплачена. Данное обстоятельство налоговым органом не оспаривается.

Поскольку сумма штрафа признана должником и впоследствии оплачена, вывод суда о правомерном отнесении в состав внереализационных расходов суммы штрафных санкций за нарушение условий договоров является правильным.

Беспроцентные заемные средства

Часто возникает вопрос — как правильно отразить получение беспроцентных заемных средств? Несмотря на то, что в большинстве случаев суды при рассмотрении споров о налогообложении беспроцентных заемных средств, встают на сторону налогоплательщиков, налоговые органы продолжают попытки включить вышеуказанные суммы в состав внереализационных расходов в целях исчисления налога на прибыль.

Квалифицируют их налоговики по-разному:

1) как «безвозмездная финансовая помощь», а значит, в соответствии с п. 8 ст. 250 Налогового кодекса РФ суммы заемных средств подлежат обложению налогом на прибыль как внереализационный доход в виде безвозмездно полученного имущества;

2) как «экономическая выгода от получения беспроцентного займа» и тогда в соответствии со ст. 41 Налогового кодекса РФ сумму заемных средств, следует также признать внереализационными доходом;

3) как «безвозмездная услуга» со всеми вытекающими последствиями;

4) как материальная выгода, полученная от пользования беспроцентным займом и т.д.

Согласно подп. 10 п. 1 ст. 251 при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций не учитываются доходы в виде средств или иного имущества, которые получены по договорам кредита или займа (иных аналогичных средств или иного иму-

spori.indd 165 28.08.2007 18:35:39

щества независимо от формы оформления заимствований, включая ценные бумаги по долговым обязательствам), а также средств или иного имущества, которые получены в счет погашения таких заимствований. Этот вывод подтверждается Письмом Минфина РФ от 20 февраля 2006 г. № 03-03-04/1/128, в котором сказано, что «так как главой 25 Кодекса не предусмотрен в составе доходов, подлежащих налогообложению, такой вид доходов, как материальная выгода, полученная от пользования беспроцентным займом, налогоплательщик не увеличивает налоговую базу по налогу на прибыль организаций на сумму такой выгоды.

При возврате беспроцентного займа налогоплательщик, на основании п. 12 ст. 270 Налогового кодекса РФ, не отражает в составе расходов, учитываемых при налогообложении прибыли, расходы в виде средств или иного имущества, которые направлены в погашение такого займа».

Рассмотрим судебное решение.

Постановление Федерального Арбитражного Суда Дальневосточного округа от 22.02.2005 № Ф03-А51/04-2/3780

Налогоплательщик обратился в суд с заявлением о признании недействительным постановления ИМНС о доначислении налога на прибыль и штрафных санкций в связи с «неправомерно не включенными в состав внереализационных доходов суммы экономической выгоды, полученной по договорам безвозмездного займа».

Решением суда от 29.07.2004 требования налогоплательщика удовлетворены. В апелляционной инстанции законность и обоснованность решения суда не пересматривались.

Суд кассационной инстанции оставил решение суда без изменений и поддержал позицию налогоплательщика.

Свое решение суд мотивировал следующим образом:

Порядок исчисления налога с дохода в виде экономии на процентах при получении организацией беспроцентного займа законодательством о налогах и сборах не определен.

В соответствии со ст. 41 Налогового кодекса РФ доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главой 25 «Налог на прибыль (доход) организаций» Налогового кодекса РФ.

Однако глава 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса РФ не содержит норм, позволяющих оценить экономическую выгоду организации, получившей беспроцентный заем.

Согласно п. 6 ст. 250 Налогового кодекса РФ в доходы налогоплательщика включаются доходы в виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, а также по ценным бумагам и другим долговым обязательствам.

Однако п. 10 ст. 251 Налогового кодекса РФ установлено исключение из общего правила, поскольку согласно данной норме при определении налоговой базы не учитываются доходы в виде средств, которые получены по договорам кредита или займа, а также средств или иного имущества, которые получены в счет погашения таких заимствований.

Налоговый орган настаивает на включении суммы экономической выгоды от получения беспроцентного займа в состав внереализационных доходов заемщика, поскольку рассматривает предоставление займа в качестве услуги.

Услугой согласно п. 5 ст. 38 Налогового кодекса РФ для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности.

Однако предоставление займа не является уставной деятельностью организации-займодавца для того, чтобы считать предоставление займа оказываемой им услугой. Налогоплательщик получает денежные средства по договору займа, а не товары, работы или услуги. Поэтому ссылка налогового органа на п. 8 ст. 250 Налогового кодекса РФ, в соответствии с которым в доходы включаются безвозмездно полученное имущество (работы, услуги), также неправомерна.

Предоставление займа в денежной форме расценивается как оказание финансовой услуги только главой 21 «Налог на добавленную стоимость» Налогового кодекса РФ, а именно подп. 15 п. 3 ст. 149 Налогового кодекса РФ.

В рассматриваемом нами случае речь идет о налоге на прибыль. Согласно п. 1 ст. 38 Налогового кодекса РФ каждый налог имеет свой объект налогообложения. Глава 25

spori.indd 166 28.08.2007 18:35:43

«Налог на прибыль предприятий и организаций» Налогового кодекса РФ не рассматривает предоставление займа в денежной форме и получение процентов за пользование им как оказание услуги.

Кроме того, по данному вопросу было вынесено постановление ВАС РФ от 03.08.2004 № 3009/04, которым аналогичная позиция налогового органа была признана неправомерной. ВАС РФ указал, что глава 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса РФ не рассматривает материальную выгоду от экономии на процентах за пользование заемными денежными средствами как доход, облагаемый налогом на прибыль.

3.11. Расходы, не учитываемые в целях налогообложения

В соответствие со ст. 270 Налогового кодекса РФ при определении налоговой базы не учитываются следующие расходы:

1) в виде сумм начисленных налогоплательщиком дивидендов и других сумм прибыли после налогообложения;

2) в виде пени, штрафов и иных санкций, перечисляемых в бюджет (в государственные внебюджетные фонды), а также штрафов и других санкций, взимаемых государственными организациями, которым законодательством РФ предоставлено право наложения указанных санкций;

3) в виде взноса в уставный (складочный) капитал, вклада в простое товарищество;

4) в виде суммы налога, а также суммы платежей за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду;

5) в виде расходов по приобретению и (или) созданию амортизируемого имущества, а также расходов, осуществленных в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения объектов основных средств, за исключением расходов, указанных в п. 1.1 ст. 259 настоящей главы;

6) в виде взносов на добровольное страхование, кроме взносов, указанных в ст. 255, 263 и 291 Налогового кодекса РФ;

7) в виде взносов на негосударственное пенсионное обеспечение, кроме взносов, указанных в ст. 255 Налогового кодекса РФ;

8) в виде процентов, начисленных налогоплательщиком-заемщиком кредитору сверх сумм, признаваемых расходами в целях налогообложения в соответствии со ст. 269 Налогового кодекса РФ;

9) в виде имущества (включая денежные средства), переданного комиссионером, агентом и (или) иным поверенным в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, агентскому договору или иному аналогичному договору, а также в счет оплаты затрат, произведенной комиссионером, агентом и (или) иным поверенным за комитента, принципала и (или) иного доверителя, если такие затраты не подлежат включению в состав расходов комиссионера, агента и (или) иного поверенного в соответствии с условиями заключенных договоров;

10) в виде сумм отчислений в резерв под обесценение вложений в ценные бумаги, создаваемые организациями в соответствии с законодательством РФ, за исключением сумм отчислений в резервы под обесценение ценных бумаг, производимых профессиональными участниками рынка ценных бумаг в соответствии со ст. 300 Налогового кодекса РФ;

11) в виде гарантийных взносов, перечисляемых в специальные фонды, создаваемые в соответствии с требованиями законодательства РФ, предназначенные для снижения рисков неисполнения обязательств по сделкам при осуществлении клиринговой деятельности или деятельности по организации торговли на рынке ценных бумаг;

12) в виде средств или иного имущества, которые переданы по договорам кредита или займа (иных аналогичных средств или иного имущества независимо от формы оформления заимствований, включая долговые ценные бумаги), а также в виде средств или иного имущества, которые направлены в погашение таких заимствований;

13) в виде сумм убытков по объектам обслуживающих производств и хозяйств, включая объекты жилищно-коммунальной и социально-культурной сферы в части, превышающей предельный размер, определяемый в соответствии со ст. 275.1 Налогового кодекса РФ;

14) в виде имущества, работ, услуг, имущественных прав, переданных в порядке предварительной оплаты налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления;

15) в виде сумм добровольных членских взносов (включая вступительные взносы) в общественные организации, сумм добровольных взносов участников союзов, ассоциаций, организаций (объединений) на содержание

spori.indd 167 28.08.2007 18:35:47

указанных союзов, ассоциаций, организаций (объединений);

16) в виде стоимости безвозмездно переданного имущества (работ, услуг, имущественных прав) и расходов, связанных с такой передачей;

17) в виде стоимости имущества, переданного в рамках целевого финансирования в соответствии с подп. 14 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса РФ;

18) в виде отрицательной разницы, образовавшейся в результате переоценки драгоценных камней при изменении в установленном порядке прейскурантов цен;

19) в виде сумм налогов, предъявленных в соответствии с Налоговым кодексом РФ налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав), если иное не предусмотрено Налоговым кодексом РФ;

20) в виде средств, перечисляемых профсоюзным организациям;

21) в виде расходов на любые виды вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров (контрактов);

22) в виде премий, выплачиваемых работникам за счет средств специального назначения или целевых поступлений;

23) в виде сумм материальной помощи работникам (в том числе для первоначального взноса на приобретение и (или) строительство жилья, на полное или частичное погашение кредита, предоставленного на приобретение и (или) строительство жилья, беспроцентных или льготных ссуд на улучшение жилищных условий, обзаведение домашним хозяйством и иные социальные потребности);

24) на оплату дополнительно предоставляемых по коллективному договору (сверх предусмотренных действующим законодательством) отпусков работникам, в том числе женщинам, воспитывающим детей;

и иные расходы, не соответствующие критериям, указанным в п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ.

В соответствии со ст. 252 Налогового кодекса РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты. Кроме того, расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Расходы в виде взноса в уставной капитал в силу п. 3 ст. 270 Налогового кодекса РФ не учитываются при налогообложении прибыли, но налоговые органы при проведении камеральной проверки в этом засомневались (Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 05.05.2006 № А43-40911/2005-31-1326).

Арбитражная практика

Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 05.05.2006 № А43-40911/2005-31-1326

Вывод суда

Стоимость приобретенной доли в уставном капитале равна остаточной стоимости передаваемого имущества. Распоряжение долей в уставном капитале не попадает под действие п. 3 ст. 270 Налогового кодекса РФ и учитывается в составе расходов.

Суть дела

Налоговый орган провел камеральную налоговую проверку представленной налогоплательщиком уточненной налоговой декларации по налогу на прибыль и выявил ряд нарушений налогового законодательства. В частности, налоговый орган пришел к выводу о занижении налогоплательщиком налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

Проверяющие установили, что налогоплательщик осуществил две сделки, связанные с приобретением доли в уставном капитале сторонней организации и последующей реализацией этой доли. При расчете налогооблагаемой базы по налогу на прибыль налогоплательщик неправомерно уменьшил стоимость реализованной доли на остаточную стоимость имущества, переданного в счет оплаты этой доли, отразив убыток от данной сделки в уточненной декларации.

По результатам проверки налоговый орган, руководствуясь п. 1 ст. 109 Налогового кодекса РФ, принял решение об отказе в привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности. Налогоплательщику предложено уплатить в срок, указанный в требовании налогового органа, не полностью уплаченный налог на прибыль и пени за его несвоевременную уплату.

Посчитав решение незаконным, налогоплательщик обратился в арбитражный суд с соответствующим заявлением.

Позиция суда

В ст. 277 Налогового кодекса РФ установлены особенности определения налоговой

spori.indd 168 28.08.2007 18:35:52

базы по доходам, получаемым при передаче имущества в уставный (складочный) капитал.

Согласно подп. 1 и 2 п. 1 ст. 277 Налогового кодекса РФ у налогоплательщика-акционера (участника, пайщика) — лица, приобретающего акции (доли, паи), не возникает прибыли (убытка) при передаче имущества (имущественных прав) в качестве оплаты размещаемых акций (долей, паев).

При этом стоимость приобретаемых акций (долей, паев) для целей главы 25 Налогового кодекса РФ признается равной стоимости (остаточной стоимости) вносимого имущества (имущественных прав), определяемой по данным налогового учета на дату перехода права собственности на указанное имущество (имущественные права), с учетом дополнительных расходов, которые для целей налогообложения признаются у передающей стороны при таком внесении.

Таким образом, в целях применения главы 25 Налогового кодекса РФ стоимость приобретенной доли в уставном капитале равна остаточной стоимости передаваемого имущества (по данным налогового учета, у передающей имущество стороны), а не номинальной, как полагает налоговый орган.

Расходы, связанные с реализацией имущественных прав, признаются расходами, связанными с производством и реализацией (подп. 1 п. 1 ст. 253 Налогового кодекса РФ).

При таких обстоятельствах вывод суда первой инстанции о том, что налогоплательщик правомерно в целях налогообложения налога на прибыль учел убыток, полученный в результате продажи доли в уставном капитале, соответствует нормам права и фактическим обстоятельствам дела.

Ссылка налогового органа на п. 3 ст. 270 Налогового кодекса РФ несостоятельна, поскольку названная норма регулирует порядок налогообложения при внесении взноса в уставный капитал, а не при дальнейшем распоряжении имущественными правами.

Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 22.02.2006 № Ф04-791/2006(19937-А27-40)

Вывод суда

Имущество, стоимость которого менее 10 000 руб., не признается амортизируемым имуществом. Затраты на приобретение такого имущества налогоплательщик вправе отнести к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль.

Суть дела

По результатам проведения выездной налоговой проверки налоговый орган принял решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ, за неуплату налога на прибыль, также налогоплательщику предложено уплатить доначисленные налог на прибыль, соответствующие суммы пеней.

Основанием для доначисления налогов послужило нарушение п. 1 ст. 256, ст. 270 Налогового кодекса РФ в связи с отнесением на расходы, уменьшающие доходы, затрат по строительству забора и по приобретению строительного вагончика на платформе.

Налогоплательщик, считая в указанной части решение налогового органа необоснованным, обжаловал его в судебном порядке.

Позиция суда

Согласно ст. 247 Налогового кодекса РФ объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком. Прибылью для российских организаций являются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с главой 25 Налогового кодекса РФ.

В соответствии с положениями ст. 270 Налогового кодекса РФ расходы по приобретению и (или) созданию амортизируемого имущества не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

Согласно п. 1 ст. 256 Налогового кодекса РФ амортизируемым имуществом в целях главы 25 Налогового кодекса РФ признается имущество, которое находится у налогоплательщика на праве собственности (если иное не предусмотрено данной главой), используется им для извлечения дохода и стоимость которого погашается путем начисления амортизации. Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 10 000 руб.

Суд, в соответствии с указанными нормативными положениями и по результатам исследования представленных налогоплательщиком первичных документов, пришел к выводу, что строительный вагончик и платформа не являются составными частями единого объекта, поскольку имеют разное назначение, разный срок полезного использования и не могут рассматриваться в качестве амортизируемого имущества в связи с

spori.indd 169 28.08.2007 18:35:57

тем, что стоимость каждого из них не превышает 10 000 руб.

Суд обоснованно отклонил доводы налогового органа, указав, что факт нахождения вагончика на платформе не является доказательством того, что указанные объекты составляют единое целое. Поскольку в нарушение ст. 65, 200 АПК РФ налоговым органом не представлено доказательств, позволяющих рассматривать данное имущество как единый комплекс, который может выполнять функции по охране стоянки только в объединенном виде, суд считает правомерным отнесение налогоплательщиком расходов на приобретение строительного вагончика стоимостью 9560 руб. и платформы стоимостью 9900 руб. в расходы, уменьшающие прибыль, так как указанные основные средства не являются составными частями единого объекта, а, с учетом положений ст. 256 Налогового кодекса РФ и правил бухгалтерского учета, они не относятся к амортизируемому имуществу.

При указанных обстоятельствах суд пришел к выводу о том, что налоговым органом налог на прибыль, соответствующие санкции и пени доначислены неправомерно.

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 28.03.2006 № А21-6434/2005

Вывод суда

Расходы лизингополучателя в виде выкупной цены предмета лизинга при переходе к нему права собственности на предмет лизинга не являются расходами на приобретение амортизируемого имущества и учитываются при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль

Суть дела

Согласно решению, налоговый орган в ходе камеральной проверки уточненной декларации налогоплательщика по налогу на прибыль, представленной в налоговый орган, установил неполную уплату налога на прибыль вследствие завышения расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, и привлек налогоплательщика к ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ, предложив ему уплатить в срок, указанный в требовании, названные суммы налоговой санкции, недоимки и пеней.

В частности, налоговый орган признал неправомерным в силу п. 1 ст. 257 Налогового кодекса РФ включение налогоплательщиком в состав расходов от реализации продукции (работ, услуг) выплат по погашению стоимости оборудования, являющегося предметом международного лизинга. Данный вывод налогового органа основан на том, что выкупная стоимость (затраты организации на приобретение объекта лизинга без учета услуг по лизингу) не учитывается в составе лизингового платежа, уменьшающего налоговую базу по налогу на прибыль у лизингополучателя, в составе текущих расходов независимо от формы и способа расчетов.

В соответствии с названным решением налоговый орган направил налогоплательщику требования об уплате налоговой санкции и об уплате налога на прибыль и пени.

Налогоплательщик, не согласившись с решением налогового органа, обжаловал его в арбитражный суд.

Позиция суда

В соответствии с п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ расходами признаются обоснованные (экономически оправданные) и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 Налогового кодекса РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. При этом под расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

К прочим расходам налогоплательщика, связанным с производством и (или) реализацией, подпункт 10 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ относит арендные (лизинговые) платежи за арендуемое (принятое в лизинг) имущество. В случае если имущество, полученное по договору лизинга, учитывается у лизингополучателя, арендные (лизинговые) платежи признаются расходом за вычетом сумм начисленной в соответствии со ст. 259 Налогового кодекса РФ по этому имуществу амортизации.

В соответствии со ст. 28 Федерального закона от 29.10.1998 № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)» под лизинговыми платежами понимается общая сумма платежей по договору лизинга за весь срок действия договора лизинга, в которую входит возмещение затрат лизингодателя, связанных с приобретением и передачей предмета лизинга лизингополучателю, возмещение затрат, связанных с оказанием других предусмотренных договором лизинга услуг, а также доход лизингодателя. В общую сумму договора лизинга может включаться выкупная цена предмета лизинга, если договором

spori.indd 170 28.08.2007 18:36:02

лизинга предусмотрен переход права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю.

В соответствии со ст. 665 Гражданского кодекса РФ по договору финансовой аренды (договору лизинга) арендодатель обязуется приобрести в собственность указанное арендатором имущество у определенного им продавца и предоставить арендатору это имущество за плату во временное владение и пользование для предпринимательских целей.

В данном случае налогоплательщик (лизингополучатель) заключил с иностранной организацией (лизингодатель) договор о международном лизинге оборудования, согласно которому лизингодатель передал приобретенное им оборудование в аренду лизингополучателю сроком на 5 лет, а последний обязался уплачивать за владение и пользование имуществом лизинговые платежи в соответствии с установленным графиком. В состав этих платежей включаются: выкупная стоимость имущества, комиссионное вознаграждение и стоимость дополнительных услуг, согласованных сторонами.

Таким образом, вывод суда о том, что лизинговый платеж является единым платежом, производимым в рамках договора лизинга, несмотря на наличие в его составе нескольких видов самостоятельных платежей, соответствует положениям ГК РФ и ст. 28 Закона № 164-ФЗ. Поэтому у налогового органа отсутствовали законные основания для исключения из состава затрат налогоплательщика, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, части лизингового платежа в виде выкупной стоимости арендованного для производственных целей имущества, что не предусмотрено подп. 10 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ.

Правомерность изложенной позиции подтверждает и действующая с 01.01.2006 новая редакция названной нормы (Федеральный закон от 06.06.2005 № 58-ФЗ), согласно которой к прочим расходам налогоплательщика, связанным с производством и (или) реализацией, относятся арендные (лизинговые) платежи за арендуемое (принятое в лизинг) имущество, а также расходы на приобретение имущества, переданного в лизинг.

Постановление ФАС Уральского округа от 09.03.2006 № Ф09-1203/06-С7

Вывод суда

При выполнении условий, предусмотренных ст. 275.1 Налогового кодекса РФ, налогоплательщик, в состав которого входят подразделения, осуществляющие деятельность, связанную с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств, имеет право в случае получения убытка его подразделением уменьшить налогооблагаемую базу по налогу на прибыль на сумму полученного убытка.

Суть дела

Налогоплательщик представил в налоговый орган уточненную декларацию по налогу на прибыль. В указанной декларации налогоплательщик уменьшил налог, подлежащий уплате в бюджет.

В заявлении налогоплательщик попросил налоговый орган зачесть излишне уплаченный налог на прибыль в счет погашения недоимки либо в счет предстоящих платежей по названному налогу.

Налоговый орган уведомлением известил налогоплательщика об отказе в проведении зачета.

Решением налогового органа налогоплательщику дополнительно начислен и предложен к уплате налог на прибыль.

Полагая, что указанные действия налогового органа являются неправомерными и нарушают его права и законные интересы, налогоплательщик обратился в суд.

Позиция суда

Согласно п. 13 ст. 270 Налогового кодекса РФ, при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются расходы в виде сумм убытков по объектам обслуживающих производств и хозяйств, включая объекты жилищно-коммунальной и социально-культурной сферы, в части, превышающей предельный размер, определяемый в соответствии со ст. 275.1 Налогового кодекса РФ.

В силу ст. 275.1 Налогового кодекса РФ в случае, если обособленным подразделением налогоплательщика получен убыток при осуществлении деятельности, связанной с использованием обслуживающих объектов, то такой убыток признается для целей налогообложения при соблюдении условий, предусмотренных в названной ст.

Налогоплательщик, определяя налогооблагаемую базу в порядке, установленном ст. 275.1 Налогового кодекса РФ, к убыткам может отнести только те убытки деятельности обслуживающих объектов, которые отвечают требованиям, определенным в данной ст.

spori.indd 171 28.08.2007 18:36:14

Поскольку выполнение указанных в ст. 275.1 Налогового кодекса РФ условий напрямую связано с правильностью определения налогоплательщиком налоговой базы, суд при разрешении спора должен исходить не из формальных оснований, предусмотренных частью 5 ст. 200 АПК РФ, а из того, имел ли налогоплательщик право на применение порядка, установленного вышеназванной нормой права.

Судом установлено, что стоимость услуг, оказываемых обществом, не превышает стоимости аналогичных услуг, оказываемых специализированными организациями.

Таким образом, налогоплательщик выполнил условия, определенные ст. 275.1 Налогового кодекса РФ, в связи, с чем вывод суда о правомерности уменьшения им налоговой базы по налогу на прибыль на сумму убытков, полученных от деятельности обслуживающих производств и хозяйств, является верным.

3.12. Порядок признания доходов при методе начисления

Порядок признания доходов в бухгалтерском учете предусмотрен п. 12 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н (ред. от 30.03.2001). В данном пункте перечислен ряд условий, выполнение которых необходимо с целью признания выручки в бухгалтерском учете:

а) организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;

б) сумма выручки может быть определена;

в) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива;

г) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);

д) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Согласно п. 1 ст. 271 Налогового кодекса РФ при признании доходов по методу начисления доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав.

Датой получения дохода в соответствии с п.3 ст. 271 Налогового кодекса РФ признается дата реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), определяемая в соответствии с п. 1 ст. 39 Налогового кодекса РФ, независимо от поступления денежных средств (иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав в их оплату).

Этот момент становится причиной частых споров между налоговыми органами и налогоплательщиками, поскольку на практике имеют место многочисленные случаи формального подхода к оценке первичных документов и других документов, подтверждающих полученные налогоплательщиком доходы со стороны налоговых органов и недооценка надлежащего оформления сделки со стороны налогоплательщиков. Рассмотрим некоторые из них.

Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 25.01.2005 № А10-4057/04-Ф02-5859/04-С1

Так, налогоплательщик обратился в суд с заявлением о признании недействительным постановления ИМНС о доначислении налога на прибыль в связи с неучтенным доходом.

Решением суда от 5 октября 2004 г. удовлетворены требования налогоплательщика о признании недействительным решения налогового органа о начислении недоимки по налогу на прибыль.

Постановлением апелляционной инстанции от 3 декабря 2004 г. решение суда оставлено без изменения.

Рассмотрев доводы кассационной жалобы налогового органа, ФАС ВСО не нашел оснований для ее удовлетворения.

При этом суд принял во внимание следующие обстоятельства по делу.

Так, в ходе судебного заседания было установлено, что налогоплательщик был зарегистрирован 19 декабря 2001 г., в связи,

spori.indd 172 28.08.2007 18:36:19

с чем в период до 19 декабря 2003 г. в соответствии с п. 4 ст. 6 Закона РФ от 27 декабря 1991 г. № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций» был освобожден от уплаты налога в течение первых двух лет своей деятельности.

Общество выполнило работы и передало их контрагенту 18.12.2003, то есть до момента истечения срока пользования льготой, поэтому выручка от реализации таких работ налогоплательщиком налогом на прибыль не была обложена.

Между тем, по мнению налогового органа, датой реализации работ следует считать дату выставления налогоплательщиком заказчику счета-фактуры. В данном случае счет-фактура был выставлен за пределами действия срока льготы, и поэтому выручка, полученная на основании данного счета-фактуры, уже подлежала обложению налогом на прибыль.

Существует два варианта учета доходов, предусмотренные ст. ст. 271 и 273 Налогового кодекса РФ, а именно: метод начисления и кассовый метод.

Избранный метод учета закрепляется в приказе по учетной политике предприятия.

В приказе по учетной политике на 2003 г. предприятие установило, что при исчислении налога на прибыль будет пользоваться методом начисления.

Порядок признания доходов при методе начисления регламентирован ст. 217 Налогового кодекса. При избрании налогоплательщиком метода начисления датой получения дохода признается дата реализации товаров (работ, услуг), определяемая в соответствии с п. 1 ст. 39 Налогового кодекса РФ, независимо от фактического поступления денежных средств (иного имущества (работ, услуг)) в их оплату.

В свою очередь, понятие реализации закреплено в общей части Налогового кодекса РФ.

Так, п. 1 ст. 39 Налогового кодекса РФ устанавливает, что реализацией товаров, работ или услуг признается соответственно передача на возмездной основе (в т. ч. обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных настоящим Кодексом, — передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу на безвозмездной основе.

Следовательно, моментом реализации при таком методе определения дохода признается дата передачи товара (работ, услуг).

Таким образом, налогоплательщик правильно определил, что датой получения дохода является дата реализации результатов выполненных работ, оформленная актом приема-передачи.

Поскольку реализация имела место в период действия льготы, налогоплательщик правомерно не облагал полученные доходы налогом на прибыль.

В свою очередь, довод налогового органа о необходимости определения дохода по дате выставления счета-фактуры судом был отклонен.

Как указал суд кассационной инстанции, нормы, касающиеся исчисления налога на добавленную стоимость, не могут регулировать отношения, связанные с уплатой налога на прибыль.

Постановление ФАС Уральского округа от 18.01.2006 № Ф09-6212/05-С7

Вывод суда

При методе начисления внереализационный доход подлежит учету в целях налогообложения прибыли в том отчетном (налоговом) периоде, в котором он был выявлен.

Суть дела

Налоговым органом по результатам выездной налоговой проверки налогоплательщика по налогу на прибыль составлен акт и принято решение, в частности, о привлечении налогоплательщика к ответственности по п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ за неполную уплату налога на прибыль, о доначислении налога на прибыль и соответствующих пеней.

Основанием для доначисления налога, пеней и штрафа послужил вывод налогового органа о занижении налогоплательщиком доходов, определяемых в целях налогообложения прибыли, на сумму доходов прошлых лет, выявленных в отчетном налоговом периоде и подлежавших отнесению во внереализационные доходы в силу п. 10 ст. 250 Налогового кодекса РФ.

Не согласившись с отнесением спорной суммы на результаты деятельности прошлых лет, налогоплательщик обратился в арбитражный суд с заявлением.

spori.indd 173 28.08.2007 18:36:24

Позиция суда

В силу ст. 274 Налогового кодекса РФ налоговой базой по налогу на прибыль признается денежное выражение прибыли, определяемой в соответствии со ст. 247 Налогового кодекса РФ, подлежащей налогообложению. Доходами являются как доходы от реализации, так и внереализационные доходы.

Доходы определяются на основании первичных документов и документов налогового учета.

Внереализационными доходами налогоплательщика, согласно п. 10 ст. 250 Налогового кодекса РФ, признаются, в частности, доходы в виде дохода прошлых лет, выявленного в отчетном (налоговом) периоде.

Подпунктом 6 п. 4 ст. 271 Налогового кодекса РФ установлено, что для внереализационных доходов датой получения дохода признается дата его выявления (получения и (или) обнаружения документов, подтверждающих наличие дохода).

Следовательно, доход прошлых лет, выявленный в отчетном налоговом периоде, формирует налоговую базу по налогу на прибыль того периода, в котором он выявлен.

Судом первой инстанции установлено и материалами дела подтверждено, что ошибка по отражению спорной суммы в бухгалтерском балансе (по строке 640 «Доходы будущих периодов» вместо строки 650 «Резервы предстоящих расходов») выявлена налогоплательщиком при проведении инвентаризации резервов предстоящих расходов и платежей, оформленной актом от 03.08.2004, спорная сумма отнесена в состав внереализационных доходов и учтена для целей налогообложения прибыли отчетного периода, то есть 2004 г.

Учитывая, что действия налогоплательщика соответствуют положениям Налогового кодекса РФ, оснований для доначисления налога на прибыль за 2002 г., пеней и штрафа в оспариваемых суммах у налогового органа не имелось.

Постановление ФАС Центрального округа от 02.05.2006 № А64-5520/04-13

Вывод суда

Основания для признания налогоплательщиком в целях налогообложения внереализационного дохода в виде убытков и неустойки связаны с признанием соответствующих сумм должником либо с датой вступления в законную силу решения суда о взыскании этих сумм.

Суть дела

Налоговым органом проведена выездная проверка налогоплательщика по вопросам соблюдения законодательства о налогах и сборах, в том числе правильность исчисления и своевременность уплаты налога на прибыль организаций за период с сентября 2002 г. по 2003 г., по результатам которой составлен акт и вынесено решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренного п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ.

Указанным решением также доначислен налог на прибыль и пени по нему.

Основанием для доначисления налога на прибыль послужил вывод налогового органа о занижении внереализационных доходов в виде штрафов и пеней за нарушение договорных обязательств в 2002 г.

Налоговый орган указывает, что начисление штрафных санкций и пени как внереализационных доходов следует отражать в налоговом учете сразу после истечения срока, установленного договором для исполнения обязательства, как признанных в момент подписания.

Полагая, что решение налогового органа не соответствует требованиям законодательства о налогах и сборах, нарушает его права и законные интересы, налогоплательщик обратился в арбитражный суд с соответствующим заявлением.

Позиция суда

Согласно п. 1 ст. 248 Налогового кодекса РФ к доходам относятся доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав (доходы от реализации) и внереализационные доходы.

Внереализационные доходы определяются на основании первичных документов и документов налогового учета в порядке, установленном ст. 250 Налогового кодекса РФ с учетом положений главы 25 Налогового кодекса РФ. В соответствии с п. 3 части 2 ст. 250 Налогового кодекса РФ внереализационными доходами налогоплательщика признаются доходы в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба.

Порядок признания доходов налогоплательщиком, применяющим метод начисле-

spori.indd 174 28.08.2007 18:36:30

ния, установлен в ст. 271 Налогового кодекса РФ, согласно которой доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав (метод начисления).

Для внереализационных доходов датой получения дохода признается дата признания должником либо дата вступления в законную силу решения суда — по доходам в виде штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также в виде сумм возмещения убытков (подп. 4 п. 4 ст. 271 Налогового кодекса РФ).

Таким образом, дата и основания для признания налогоплательщиком в целях налогообложения внереализационного дохода в виде убытков и неустойки связаны с признанием соответствующих сумм должником либо с датой вступления в законную силу решения суда о взыскании этих сумм.

3.13. Особенности определения налоговой базы налогоплательщиками, осуществляющими деятельность, связанную с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств

В силу ст. 275.1 Налогового кодекса РФ «Налогоплательщики, в состав которых входят подразделения, осуществляющие деятельность, связанную с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств, определяют налоговую базу по указанной деятельности отдельно от налоговой базы по иным видам деятельности.

Для целей настоящей главы к обслуживающим производствам и хозяйствам относятся подсобное хозяйство, объекты жилищно-коммунального хозяйства, социально-культурной сферы, учебно-курсовые комбинаты и иные аналогичные хозяйства, производства и службы, осуществляющие реализацию товаров, работ, услуг, как своим работникам, так и сторонним лицам.

К объектам жилищно-коммунального хозяйства относятся жилой фонд, гостиницы (за исключением туристических), дома и общежития для приезжих, объекты внешнего благоустройства, искусственные сооружения, бассейны, сооружения и оборудование пляжей, а также объекты газо-, тепло- и электроснабжения населения, участки, цехи, базы, мастерские, гаражи, специальные машины и механизмы, складские помещения, предназначенные для технического обслуживания и ремонта объектов жилищно-коммунального хозяйства социально-культурной сферы, физкультуры и спорта.

К объектам социально-культурной сферы относятся объекты здравоохранения, культуры, детские дошкольные объекты, детские лагеря отдыха, санатории (профилактории), базы отдыха, пансионаты, объекты физкультуры и спорта (в том числе треки, ипподромы, конюшни, теннисные корты, площадки для игры в гольф, бадминтон, оздоровительные центры), объекты непроизводственных видов бытового обслуживания населения (бани, сауны)».

В соответствие с абзацем 7 ст. 275.1 «Налогоплательщики, которые являются градообразующими организациями в соответствии с законодательством РФ и в состав которых входят структурные подразделения по эксплуатации объектов жилищного фонда, а также объектов, указанных в абзацах третьем и четвертом настоящей ст., вправе принять для целей налогообложения, фактически осуществленные расходы на содержание указанных объектов. Указанные расходы для целей налогообложения признаются в пределах нормативов на содержание аналогичных хозяйств, производств и служб, утвержденных органами местного самоуправления по месту нахождения налогоплательщика. Если органами местного самоуправления такие нормативы не утверждены, налогоплательщики вправе применять порядок определения расходов на содержание этих объектов, действующий для аналогичных объектов, находящихся на данной территории и подведомственных указанным органам. В случае если вышеуказанные объекты находятся на территории иного муниципального образования, чем головная организация, применяются нормативы, утвержденные органами местного самоуправления по месту нахождения этих объектов».

На основании ст. 283 Налогового кодекса РФ налогоплательщики, понесшие убыток (убытки), исчисленный в соответствии с главой 25 Налогового кодекса РФ, в предыдущем налоговом периоде или в предыду-

spori.indd 175 28.08.2007 18:36:35

щих налоговых периодах, вправе уменьшить налоговую базу текущего налогового периода на всю сумму полученного ими убытка или на часть этой суммы (перенести убыток на будущее). При этом определение налоговой базы текущего налогового периода производится с учетом особенностей, предусмотренных настоящей статьей, ст. 264.1, 275.1, 280 и 304 Налогового кодекса РФ.

В приведенном Постановлении у налогоплательщика были все необходимые основания для отнесение спорных затрат к расходам.

Постановление ФАС Уральского округа от 12.04.2006 № Ф09-2609/06-С7

Вывод суда

Налогоплательщики, которые являются градообразующими организациями в соответствии с законодательством РФ и в состав которых входят структурные подразделения по эксплуатации объектов жилищного фонда, а также объектов, указанных в абзацах 3 и 4 ст. 275.1 Налогового кодекса РФ, вправе принять для целей налогообложения, фактически осуществленные расходы на содержание указанных объектов.

Суть дела

Налоговым органом по результатам камеральной налоговой проверки уточненной налоговой декларации налогоплательщика по налогу на прибыль принято решение, которым налогоплательщику доначислены налог на прибыль и авансовый платеж по налогу на прибыль.

Основанием для доначисления налога на прибыль и авансового платежа послужили выводы налогового органа о занижении налогоплательщиком налоговой базы по налогу на прибыль как убытка от деятельности, связанной с использованием объектов обслуживающих производств.

Считая принятое налоговым органом решение незаконным, налогоплательщик обратился в суд.

Позиция суда

Согласно ст. 275.1 Налогового кодекса РФ, убыток признается для целей налогообложения, если расходы на содержание объектов жилищно-коммунального хозяйства, социально-культурной сферы не превышают обычных расходов на обслуживание аналогичных объектов, осуществляемое специализированными организациями, для которых эта деятельность является основной.

Согласно абзацу 10 ст. 275.1 Налогового кодекса РФ, налогоплательщики, которые являются градообразующими организациями в соответствии с законодательством РФ, вправе принять для целей налогообложения, фактически осуществленные расходы на содержание объектов, названных в ст. 275.1 Налогового кодекса РФ, в пределах нормативов на содержание аналогичных хозяйств, производств и служб, утвержденных органами местного самоуправления по месту нахождения налогоплательщика. Этой же статьей предусмотрен порядок определения расходов в целях налогообложения в случае отсутствия утвержденных местными органами самоуправления нормативов.

Таким образом, суд обоснованно указал на то, что налогоплательщик является градообразующей организацией и имеет право при исчислении налога на прибыль принимать для целей налогообложения, фактически осуществленные расходы на содержание объектов жилищного, жилищно-коммунального хозяйства и объектов социально-культурной сферы. Доказательств превышения налогоплательщиком нормативов на содержание обслуживающих производств и хозяйств, утвержденных органами местного самоуправления, налоговым органом в материалах дела не представлено.

3.14. Порядок исчисления налога и авансовых платежей

Согласно ст. 285 Налогового кодекса РФ налоговым периодом по налогу на прибыль признается календарный год. Отчетными периодами по налогу на прибыль признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Согласно абзацу 2 п. 2 ст. 285 Налогового кодекса РФ отчетными периодами для налогоплательщиков, уплачивающих ежемесячные авансовые платежи, исходя из фактически полученной прибыли, признаются месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года.

Согласно ст. 286 Налогового кодекса РФ по итогам каждого отчетного (налогового) периода, если иное не предусмотрено настоящей статьей, налогоплательщики исчисляют сумму авансового платежа, исходя из ставки налога и прибыли, подлежащей налогообло-

spori.indd 176 28.08.2007 18:36:41

жению, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания отчетного (налогового) периода. В течение отчетного периода налогоплательщики исчисляют сумму ежемесячного авансового платежа в порядке, установленном ст. 286 Налогового кодекса РФ.

Налоговые органы разъяснили свою позицию по данному вопросу в письме МНС России от 26.05.2004 № 02-1-16/36: «В соответствии со ст. 286 Налогового кодекса РФ по итогам каждого отчетного (налогового) периода налогоплательщики исчисляют сумму авансового платежа, исходя из ставки налога и прибыли, подлежащей налогообложению, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания отчетного (налогового) периода. В течение отчетного периода налогоплательщики исчисляют сумму ежемесячного авансового платежа.

В соответствии со ст. 287 Налогового кодекса РФ по итогам отчетного (налогового) периода суммы ежемесячных авансовых платежей, уплаченных в течение отчетного (налогового) периода, засчитываются при уплате авансовых платежей по итогам отчетного периода. Авансовые платежи по итогам отчетного периода засчитываются в счет уплаты налога по итогам налогового периода.

Следовательно, авансовые платежи представляют собой налог в виде авансовых платежей, а их уплата в соответствии со ст. 287 Налогового кодекса РФ — способ внесения в бюджет налога, обеспечивающий его равномерное поступление в течение отчетного (налогового) периода».

У арбитражных судов другое мнение, они считают, что налогом является конкретный платеж, подлежащий уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот (ст. 52 Налогового кодекса РФ), тогда как авансовый платеж представляет собой предварительно вносимые в бюджет денежные средства в течение налогового периода. Размер и порядок исчисления авансовых платежей определяется для отдельных видов налогов индивидуально и может быть как больше, так и меньше суммы налога по итогам налогового периода.

В Постановлении Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г № 5 указано, что при применении ст. 122 Налогового кодекса РФ судам необходимо иметь в виду, что «неуплата или неполная уплата сумм налога» означает возникновение у налогоплательщика задолженности перед соответствующим бюджетом (внебюджетным фондом) по уплате конкретного налога в результате совершения указанных в данной ст. деяний (действий или бездействия).

Таким образом, неуплата авансовых платежей по налогу на прибыль при условии, что они рассчитываются на основе предполагаемой прибыли, не может являться неуплатой налога и соответственно не может повлечь ответственность, предусмотренную ст. 122 Налогового кодекса РФ.

Что касается начисления пеней на суммы авансовых платежей, в Постановлении Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 указано, что пеня на сумму авансового платежа начисляется только в том случае, если авансовый платеж исчислен на основании налоговой базы. В данном случае авансовый платеж рассчитан на основании предполагаемого финансового результата.

Таким образом, начисление пеней на сумму авансового платежа, исчисленного не на основании налоговой базы, является неправомерным.

АРБИТРАЖНАЯ ПРАКТИКА

Постановление ФАС Московского округа от 03.05.2006 № КА-А40/3584-06

Вывод суда

Начисление пеней на суммы несвоевременно уплаченных авансовых платежей является неправомерным.

Суть дела

07.07.2005 налоговым органом налогоплательщику выставлено требование, в котором предлагалось в срок до 17.07.2005 уплатить налог на прибыль и пени.

Требование направлено налогоплательщику на основании решения, вынесенного по результатам камеральной налоговой проверки декларации по налогу на прибыль за I квартал 2005 г. В качестве недоимки по налогу указана сумма ежемесячных авансовых взносов, исчисленных налоговым органом к уплате в течение II квартала 2005 г., по срокам 28.04.2005, 28.05.2005 и 28.06.2005.

Посчитав свои права нарушенными, налогоплательщик обратился в арбитражный суд с заявлением о признании ненормативного акта налогового органа недействительным.

Позиция суда

В соответствии с п. 20 Постановления Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 № 5 «О неко-

spori.indd 177 28.08.2007 18:36:46

торых вопросах применения части первой Налогового кодекса РФ» пеня на сумму авансового взноса по налогу начисляется только в том случае, если сумма аванса исчисляется на основании налоговой базы, определяемой по правилам ст. 53 и 54 Налогового кодекса РФ, то есть на основании финансового результата, полученного по итогам отчетного периода.

Начисление пеней на сумму ежемесячных авансовых взносов, исчисленных к уплате в течение II квартала, является незаконным, поскольку сумма ежемесячного авансового взноса, исчисляемого и уплачиваемого в течение II квартала 2005 г., определяется на основании авансового взноса, исчисленного по итогам I квартала 2005 г., то есть предшествовавшего отчетного периода.

Статьей 75 Налогового кодекса РФ установлено, что пеней признается установленная данной статьей денежная сумма, которую налогоплательщик, плательщик сборов или налоговый агент должен выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки.

При начислении пени за неуплату или несвоевременную уплату налога на прибыль следует исходить из того, что пени подлежат уплате налогоплательщиками в случае образования у них недоимки, то есть не уплаченной в установленный срок суммы налога.

Поскольку ежемесячные авансовые платежи по налогу исчисляются на основе не реальной налоговой базы, а предполагаемой, то при начислении пени на суммы ежемесячных авансовых платежей в течение отчетного периода будут нарушаться положения ст. 75 Налогового кодекса РФ и права налогоплательщика.

При таких обстоятельствах у налогового органа не было оснований для начисления пени по ежемесячным авансовым платежам по налогу на прибыль и выставления требования об их уплате.

Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 15.02.2006 № Ф04-9728/2005(18827-А45-35)

Вывод суда

Налогоплательщик не может быть привлечен к налоговой ответственности за неуплату авансовых платежей по налогу на прибыль.

Суть дела

Налогоплательщиком 28.07.2004 представлена в налоговый орган налоговая декларация по налогу на прибыль за полугодие 2004 г. На основании представленных по требованию в ходе камеральной налоговой проверки документов налоговый орган установил необоснованное уменьшение налогоплательщиком налогооблагаемой прибыли на убытки, полученные от совместной деятельности, что привело к занижению суммы налога. По результатам камеральной налоговой проверки налоговый орган принял решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности.

Позиция суда

В соответствии со ст. 52 Налогового кодекса РФ налогоплательщик исчисляет сумму налога по итогам каждого налогового периода на основе налоговой базы, налоговых ставок и налоговых льгот. На основании п. 2 ст. 286 Налогового кодекса РФ по итогам каждого отчетного (налогового) периода налогоплательщики исчисляют сумму авансового платежа, исходя из ставки налога и прибыли, подлежащей налогообложению, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания отчетного (налогового) периода. Согласно ст. 285 Налогового кодекса РФ налоговым периодом по налогу признается календарный год, а отчетными периодами — первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Из решения налогового органа следует, что налогоплательщик привлечен к ответственности за неуплату налога на прибыль за полугодие 2004 г., то есть за неуплату авансового платежа. Учитывая, что ст. 122 Налогового кодекса РФ прямо указывает на наступление ответственности в случае «неуплаты или неполной уплаты сумм налога», следует признать, что налогоплательщик привлечен к ответственности по основаниям, не предусмотренным Налоговым кодексом РФ.

Ссылка налогового органа в кассационной жалобе на название ст. 287 Налогового кодекса РФ «Сроки и порядок уплаты налога и налога в виде авансовых платежей» в подтверждение довода о том, что по итогам отчетного периода налогоплательщик уплачивает налог, несостоятельна.

Как следует из содержания п. 1 ст. 287 Налогового кодекса РФ, по итогам отчетных периодов уплачиваются не налоги, а авансовые платежи.

spori.indd 178 28.08.2007 18:36:50

Налогом является конкретный платеж, подлежащий уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот (ст. 52 Налогового кодекса РФ), тогда как авансовый платеж представляет собой предварительно вносимые в бюджет денежные средства в течение налогового периода. Размер и порядок исчисления авансовых платежей определяется для отдельных видов налогов индивидуально и может быть как больше, так и меньше суммы налога по итогам налогового периода.

Постановление ФАС Московского округа от 28.04.2006 № КА-А40/3532-06

Вывод суда

Итог финансово-хозяйственной деятельности должен учитываться при определении размера обязанности налогоплательщика по уплате авансовых платежей на дату окончания соответствующего отчетного периода.

Суть дела

28.08.2004 налогоплательщиком в налоговый орган подано заявление о возврате излишне уплаченных сумм налога на прибыль в местный бюджет и в областной бюджет на основании п. 7, 9 ст. 78 Налогового кодекса РФ.

Считая бездействие налогового органа по неосуществлению возврата налога незаконным, налогоплательщик обратился с заявлением в арбитражный суд.

По мнению налогового органа, возврат суммы излишне уплаченного налога на прибыль следует осуществлять по итогам налогового, а не отчетного периода.

Позиция суда

В соответствии с п. 9 ст. 78 Налогового кодекса РФ возврат суммы излишне уплаченного налога производится за счет средств бюджета (внебюджетного фонда), в который произошла переплата, в течение одного месяца со дня подачи заявления о возврате, если иное не установлено Налоговым кодексом РФ.

Пункт 1 ст. 287 Налогового кодекса РФ, устанавливая правило о зачете уплаченных авансовых платежей в счет уплаты последующих авансовых платежей и налога, исчисленного по итогам налогового периода, отражает порядок определения налоговой базы по налогу на прибыль, основывающийся на методе нарастающего итога. Этот итог как результат финансово-хозяйственной деятельности должен учитываться при определении размера обязанности налогоплательщика по уплате авансовых платежей на дату окончания соответствующего отчетного периода.

Следовательно, превышение суммы авансовых платежей, уплаченных на дату окончания полугодия, над суммой авансового платежа, исчисленного по итогам данного отчетного периода, является излишне уплаченной суммой, которая может быть возвращена налогоплательщику в порядке, установленном ст. 78 Налогового кодекса РФ. Указанная статья не содержит запрета на возврат сумм излишне уплаченных авансовых платежей.

Изложенная правовая позиция подтверждается информационным письмом ВАС РФ от 22.12.2005 № 98.

С учетом изложенного суд правомерно признал незаконным бездействие налогового органа.

Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 21.02.2006 № А33-10856/05-Ф02-368/06-С1

Вывод суда

При возврате излишне уплаченных авансовых платежей налоговый орган в случае нарушения срока возврата, предусмотренного п. 9 ст. 78 Налогового кодекса РФ, обязан начислить на излишне уплаченные платежи проценты.

Суть дела

19.11.2004 налогоплательщик обратился в налоговый орган с заявлением о возврате излишне уплаченного налога на прибыль за 9 месяцев 2004 г.

Указанное заявление получено налоговым органом 19.11.2004, письмом от 23.11.2004 налоговый орган сообщил налогоплательщику об оставлении заявления о возврате налога на прибыль без исполнения в связи с тем, что переплата по налогу может возникнуть только по итогам налогового периода.

Платежными поручениями от 20.04.2005 Главным управлением Федерального казначейства на расчетный счет Сбербанка РФ произведен возврат излишне уплаченного налога на прибыль.

По мнению налогоплательщика, налоговый орган при возврате излишне уплаченного налога на прибыль должен был начислить проценты за несвоевременный возврат нало-

spori.indd 179 28.08.2007 18:36:55

га на основании ст. 78 Налогового кодекса РФ за период с 20.12.2004 по 19.04.2005.

Неначисление процентов расценено налогоплательщиком в качестве бездействия налогового органа, что послужило основанием для обращения в суд.

Позиция суда

В соответствии с п. 1, 7 ст. 78 Налогового кодекса РФ сумма излишне уплаченного налога подлежит возврату по письменному заявлению налогоплательщика в порядке, предусмотренном ст. 78 Налогового кодекса РФ.

В силу п. 9 ст. 78 Налогового кодекса РФ возврат суммы излишне уплаченного налога производится за счет средств бюджета, в который произошла переплата, в течение одного месяца со дня подачи заявления о возврате. При нарушении указанного срока на сумму излишне уплаченного налога, не возвращенную в установленный срок, начисляются проценты за каждый день нарушения срока возврата. Процентная ставка применяется равной ставке рефинансирования ЦБ РФ, действовавшей на дни нарушения срока возврата.

В соответствии с положениями ст. 52-55 Налогового кодекса РФ налогоплательщик исчисляет сумму налога по итогам каждого налогового (а в случаях, установленных законом, — отчетного) периода на основе налоговой базы, то есть исходя из реальных финансовых результатов своей экономической деятельности за данный налоговый (отчетный) период.

В соответствии со ст. 285 Налогового кодекса РФ налоговым периодом по налогу на прибыль признается календарный год, а отчетными периодами — первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

В соответствии с п. 2 ст. 286 Налогового кодекса РФ по итогам каждого отчетного (налогового) периода налогоплательщики исчисляют сумму авансового платежа, исходя из ставки налога и прибыли, подлежащей налогообложению, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания отчетного периода.

Пункт 1 ст. 287 Налогового кодекса РФ, устанавливая правило о зачете уплаченных авансовых платежей в счет уплаты последующих авансовых платежей и налога, исчисленного по итогам налогового периода, отражает порядок определения налоговой базы по налогу на прибыль, основывающийся на методе нарастающего итога. Этот итог как результат финансово-хозяйственной деятельности должен учитываться при определении размера обязанности налогоплательщика по уплате авансовых платежей на дату окончания соответствующего отчетного периода.

Следовательно, применительно к рассматриваемому делу превышение суммы авансовых платежей, уплаченных на дату окончания 9 месяцев 2004 г., над суммой авансового платежа, исчисленного по итогам данного отчетного периода, является излишне уплаченной суммой, которая может быть возвращена налогоплательщику в порядке, установленном ст. 78 Налогового кодекса РФ.

Из материалов дела следует, что с заявлением о возврате излишне уплаченных авансовых платежей по налогу на прибыль налогоплательщик обратился в налоговый орган 19.11.2004. Следовательно, в силу п. 9 ст. 78 Налогового кодекса РФ налоговый орган обязан был осуществить возврат не позднее 19.12.2004.

Так как фактически возврат осуществлен несвоевременно — 20.04.2005, суд обоснованно взыскал с налогового органа проценты за несвоевременный возврат авансовых платежей за период с 20.12.2004 по 19.04.2005.

3.15. Особенности исчисления и уплаты налога налогоплательщиком, имеющим обособленные подразделения

В соответствие со ст. 288 Налогового кодекса РФ налогоплательщики — российские организации, имеющие обособленные подразделения, исчисление и уплату в федеральный бюджет сумм авансовых платежей, а также сумм налога, исчисленного по итогам налогового периода, производят по месту своего нахождения без распределения указанных сумм по обособленным подразделениям.

Уплата авансовых платежей, а также сумм налога, подлежащих зачислению в доходную часть бюджетов субъектов РФ и бюджетов муниципальных образований, производится налогоплательщиками — российскими организациями по месту нахождения организации, а также по месту нахождения каждого из ее обособленных подразделений исходя

spori.indd 180 28.08.2007 18:37:01

из доли прибыли, приходящейся на эти обособленные подразделения, определяемой как средняя арифметическая величина удельного веса среднесписочной численности работников (расходов на оплату труда) и удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества этого обособленного подразделения соответственно в среднесписочной численности работников (расходах на оплату труда) и остаточной стоимости амортизируемого имущества, определенной в соответствии с п. 1 ст. 257 Налогового кодекса РФ, в целом по налогоплательщику.

Разъяснения по определению для целей налогообложения среднесписочной численности работников и средней (среднегодовой) остаточной стоимости основных средств даны в Письме Минфина России от 06.07.2005 № 03-03-02/16, в котором сказано:

«...В соответствии с изменениями, внесенными в ст. 288 Кодекса Федеральным законом № 58-ФЗ, с 1 января 2005 г. указанные удельный вес среднесписочной численности работников и удельный вес остаточной стоимости амортизируемого имущества определяются исходя из фактических показателей среднесписочной численности работников (расходов на оплату труда) и остаточной стоимости основных средств указанных организаций и их обособленных подразделений за отчетный (налоговый) период.

Учитывая положения ст. 11 Налогового кодекса РФ, для целей налогообложения среднесписочная численность работников определяется в порядке, установленном Федеральной службой государственной статистики для заполнения унифицированных форм федерального государственного статистического наблюдения.

Остаточная стоимость основных средств за отчетный (налоговый) период характеризуется показателем средней (среднегодовой) остаточной стоимости основных средств, относящихся к амортизируемому имуществу.

Средняя (среднегодовая) остаточная стоимость указанных основных средств за отчетный (налоговый) период определяется аналогично порядку, изложенному в п. 4 ст. 376 Налогового кодекса РФ, как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости основных средств на 1-е число каждого месяца отчетного (налогового) периода и 1-е число следующего за отчетным (налоговым) периодом месяца, на количество месяцев в отчетном (налоговом) периоде, увеличенное на единицу.

Например, при составлении декларации за отчетный период, в частности, за I квартал (или три месяца), средняя остаточная стоимость основных средств определяется как частное от деления суммы остаточной стоимости основных средств по состоянию на 1 января, 1 февраля, 1 марта и 1 апреля на 4 (четыре).

При составлении декларации за налоговый период (календарный год) среднегодовая остаточная стоимость основных средств определяется как частное от деления на 13 суммы остаточной стоимости основных средств по состоянию на 1 января и на каждое первое число всех остальных месяцев налогового периода, а также на 1 января следующего налогового периода.

В указанном выше порядке определяется и средняя (среднегодовая) остаточная стоимость основных средств по обособленным подразделениям, созданным в течение налогового периода. Например, в случае создания обособленного подразделения организации в апреле при составлении декларации за первое полугодие средняя остаточная стоимость основных средств по данному обособленному подразделению определяется как частное от деления суммы остаточной стоимости основных средств по состоянию на 1 мая, 1 июня и 1 июля на 7 (семь). При этом стоимость основных средств по обособленному подразделению на 1 января, 1 февраля, 1 марта и 1 апреля принимается равной нулю.

По основным средствам, числящимся в составе амортизируемого имущества, по которым амортизация для целей налогообложения не начисляется, остаточной стоимостью признается их первоначальная (восстановительная) стоимость».

Согласно ст. 286 Налогового кодекса РФ по итогам каждого отчетного (налогового) периода, если иное не предусмотрено настоящей статьей, налогоплательщики исчисляют сумму авансового платежа, исходя из ставки налога и прибыли, подлежащей налогообложению, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания отчетного (налогового) периода. В течение отчетного периода налогоплательщики исчисляют сумму ежемесячного авансового платежа в порядке, установленном ст. 286 Налогового кодекса РФ.

В соответствии с п. 3 ст. 45 Налогового кодекса РФ обязанность по уплате налога также считается исполненной налогоплательщиком со дня вынесения налоговым органом в соответствии с Налоговым кодек-

spori.indd 181 28.08.2007 18:37:06

сом РФ решения о зачете сумм излишне уплаченных или сумм излишне взысканных налогов, пеней, штрафов в счет исполнения обязанности по уплате соответствующего налога.

В приведенных Постановлениях суд признает решение налогового органа недействительным, как принятое без соблюдения норм Налогового кодекса РФ, а именно: не учтены положения ст. 288 Налогового кодекса РФ.

Постановление ФАС Дальневосточного округа от 05.04.2006 № Ф03-А73/06-2/519

Вывод суда

Уплата авансовых платежей, а также сумм налога, подлежащих зачислению в доходную часть бюджетов субъектов РФ и бюджетов муниципальных образований, производится налогоплательщиками — российскими организациями по месту нахождения организации, а также по месту нахождения каждого из ее обособленных подразделений, исходя из доли прибыли, приходящейся на эти обособленные подразделения.

Суть дела

По итогам камеральной проверки представленной налогоплательщиком уточненной налоговой декларации по налогу на прибыль за 9 месяцев 2004 г. налоговым органом принято решение, которым отказано в привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности и предложено уплатить авансовый платеж по налогу на прибыль, в том числе часть суммы в бюджет субъекта РФ, а часть в местный бюджет.

Налогоплательщик не согласился с данным решением и обжаловал его в арбитражный суд.

Позиция суда

Давая оценку произведенному налогоплательщиком расчету авансового платежа по налогу на прибыль за IV квартал 2004 г., уплачиваемого по месту нахождения обособленного подразделения, суд установил, что налогоплательщик исходил из доли прибыли, приходящейся на это обособленное подразделение, что соответствует требованиям действующего законодательства о налогах и сборах.

В соответствии со ст. 286 Налогового кодекса РФ по итогам каждого отчетного (налогового) периода налогоплательщики исчисляют сумму авансового платежа, исходя из ставки налога и прибыли, подлежащей налогообложению, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания отчетного (налогового) периода. В течение отчетного периода налогоплательщики исчисляют сумму ежемесячного авансового платежа в порядке, установленном настоящей статьей.

Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в четвертом квартале текущего налогового периода, принимается равной одной трети разницы между суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам девяти месяцев, и суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам полугодия.

Статья 288 Налогового кодекса РФ определяет особенности исчисления и уплаты налога налогоплательщиками, имеющими обособленные подразделения, то есть является специальной нормой права по отношению к ст. 286 Налогового кодекса РФ.

На основании п. 2 ст. 288 Налогового кодекса РФ уплата авансовых платежей, а также сумм налога, подлежащих зачислению в доходную часть бюджетов субъектов РФ и бюджетов муниципальных образований, производится налогоплательщиками — российскими организациями по месту нахождения организации, а также по месту нахождения каждого из ее обособленных подразделений, исходя из доли прибыли, приходящейся на эти обособленные подразделения, определяемой как средняя арифметическая величина удельного веса среднесписочной численности работников (расходов на оплату труда) и удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества этого обособленного подразделения соответственно в среднесписочной численности работников (расходах на оплату труда) и остаточной стоимости амортизируемого имущества, определенной в соответствии с п. 1 ст. 257 Налогового кодекса РФ, в целом по налогоплательщику.

Таким образом, суд сделал вывод о правомерности определения налогоплательщиком суммы авансового платежа за IV квартал 2004 г. по обособленному подразделению.

Постановление ФАС Дальневосточного округа от 20.04.2006 № Ф03-А73/06-2/943

Вывод суда

Обязанность по уплате авансовых платежей по налогу на прибыль с учетом ст. 288 НК РФ может быть исполнена налогоплательщиком в виде зачета имеющейся переплаты.

spori.indd 182 28.08.2007 18:37:10

Суть дела

Имея переплату по налогу на прибыль, налогоплательщик (состоит на учете в ИФНС по Хабаровскому краю) обратился с заявлением о зачете переплаты в счет уплаты налога на прибыль за II, III кварталы 2003 г. по обособленному подразделению, состоящему на налоговом учете в ИФНС по Центральному району города Хабаровска.

Уведомлениями налогового органа до налогоплательщика доведены заключения о проведенном зачете переплаты. Несмотря на проведенный зачет, налоговый орган, осуществляющий налоговый контроль в отношении обособленного подразделения, выставил требование. В связи с истечением срока исполнения требования налоговым органом было принято решение о взыскании пени за счет денежных средств налогоплательщика-организации.

Налогоплательщик с действиями налогового органа не согласился и обжаловал их в арбитражный суд.

Позиция суда

Согласно ст. 45 Налогового кодекса РФ налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах. Вместе с тем в силу абзаца второго п. 2 ст. 45 Налогового кодекса РФ обязанность по уплате налога также считается исполненной после вынесения налоговым органом или судом в порядке, установленном ст. 78 Налогового кодекса РФ, решения о зачете излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налога.

Сроки и порядок уплаты налога на прибыль и налога в виде авансовых платежей установлены ст. 287 Налогового кодекса РФ.

Порядок исчисления и уплаты налога на прибыль организаций налогоплательщиками, имеющими обособленные подразделения, установлен ст. 288 Налогового кодекса РФ, в соответствии с п. 1 которой налогоплательщики — российские организации, имеющие обособленные подразделения, производят исчисление и уплату в федеральный бюджет сумм авансовых платежей, а также сумм налога, исчисленного по итогам налогового периода, по месту своего нахождения без распределения вышеуказанных сумм по обособленным подразделениям.

Пунктом 2 ст. 288 Налогового кодекса РФ установлено, что уплата авансовых платежей, а также сумм налога, подлежащих зачислению в доходную часть бюджетов субъектов РФ и бюджетов муниципальных образований, осуществляется налогоплательщиками — российскими организациями по месту нахождения организации, а также по месту нахождения каждого из ее обособленных подразделений.

В соответствии с п. 1 ст. 75 Налогового кодекса РФ пеней признается установленная вышеназванной статьей Налогового кодекса РФ денежная сумма, которую налогоплательщик, плательщик сборов или налоговый агент должны выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки. Под причитающейся суммой налога понимается сумма налога, уплачиваемая в полном объеме в соответствующий бюджет. При этом ст. 75 Налогового кодекса РФ не устанавливается обязательное место уплаты налога, поскольку в данном случае место уплаты налога не имеет значения и пеня начисляется только в случае несвоевременной уплаты причитающихся сумм налога.

В рассматриваемом случае налогоплательщиком, имеющим обособленные подразделения, обязанность по уплате налога на прибыль в соответствующий бюджет по месту нахождения обособленного подразделения исполнена своевременно, посредством зачета имеющейся переплаты, следовательно, правовые основания для начисления пени и принятия решения о ее взыскании за счет денежных средств налогоплательщика у налогового органа отсутствовали.

Кроме того, согласно ст. 19 Налогового кодекса РФ налогоплательщиками и плательщиками сбора признаются организации и физические лица, на которые в соответствии с Налоговым кодексом РФ возлагается обязанность уплачивать налоги и сборы.

Филиалы и иные обособленные подразделения организаций с момента введения в действие части первой Налогового кодекса РФ не являются налогоплательщиками, и в их отношении не могут быть применены меры принудительного исполнения обязанности по уплате налога, предусмотренные ст. 46 Налогового кодекса РФ.

3.16. Особенности ведения налогового учета бюджетными учреждениями

В соответствие со ст. 321.1 Налогового кодекса РФ бюджетные учреждения, финан-

spori.indd 183 28.08.2007 18:37:15

сируемые за счет средств бюджетов всех уровней, государственных внебюджетных фондов, выделяемых по смете доходов и расходов бюджетного учреждения, или получающие средства в виде оплаты медицинских услуг, оказанных гражданам в рамках территориальной программы обязательного медицинского страхования, а также получающие доходы от иных источников, в целях налогообложения обязаны вести раздельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования и за счет иных источников.

Доходами от коммерческой деятельности «за счет иных источников» признаются доходы бюджетных учреждений, получаемые от юридических и физических лиц по операциям реализации товаров, работ, услуг, имущественных прав, и внереализационные доходы.

Налоговая база бюджетных учреждений определяется как разница между полученной суммой дохода от реализации товаров, выполненных работ, оказанных услуг, суммой внереализационных доходов (без учета налога на добавленную стоимость, акцизов по подакцизным товарам) и суммой фактически осуществленных расходов, связанных с ведением коммерческой деятельности.

Сумма превышения доходов над расходами от коммерческой деятельности до исчисления налога не может быть направлена на покрытие расходов, предусмотренных за счет средств целевого финансирования, выделенных по смете доходов и расходов бюджетного учреждения.

В п. 3 ст. 321.1 Налогового кодекса РФ выделены три типа расходов, не нуждающиеся в связи с коммерческой деятельностью бюджетной организации.

Если в сметах доходов и расходов бюджетного учреждения предусмотрено финансирование расходов по оплате коммунальных услуг, услуг связи, транспортных расходов по обслуживанию административно-управленческого персонала, расходов по всем видам ремонта основных средств за счет двух источников, то в целях налогообложения принятие таких расходов на уменьшение доходов, полученных от предпринимательской деятельности и средств целевого финансирования, производится пропорционально объему средств, полученных от предпринимательской деятельности, в общей сумме доходов (включая средства целевого финансирования). Если в сметах доходов и расходов бюджетного учреждения не предусмотрено финансирование расходов по оплате коммунальных услуг, услуг связи (за исключением мобильной связи) и на ремонт основных средств, приобретенных (созданных) за счет бюджетных средств, указанные расходы учитываются при определении налоговой базы по предпринимательской деятельности при условии, что эксплуатация указанных основных средств связана с ведением такой предпринимательской деятельности. При этом в общей сумме доходов для указанных целей не учитываются внереализационные доходы (доходы, полученные в виде банковских процентов по средствам, находящимся на расчетном, депозитном счетах, полученные от сдачи имущества в аренду, курсовые разницы и другие доходы).

Минфин России в письме от 31.03.2006 № 03-03-04/4/63 высказал аналогичное мнение о порядке определения состава расходов бюджетных организаций указав, что «...расходы, непосредственно относящиеся к коммерческой деятельности, в том числе расходы на приобретение медикаментов, перевязочных средств и мягкого инвентаря любой номенклатуры, используемые при оказании платных услуг, оплата труда административно-управленческого персонала за выполнение объемов работ по предпринимательской деятельности, при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций могут приниматься на уменьшение доходов от коммерческой деятельности прямым счетом на основании данных налогового учета, а расходы общего характера (коммунальные, услуги связи, транспортные по обслуживанию административно-управленческого персонала, на ремонт основных средств) распределяются пропорционально объему средств, полученных от коммерческой деятельности, в общей сумме доходов (включая средства целевого финансирования)».

АРБИТРАЖНАЯ ПРАКТИКА

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 12.04.2006 № А26-8067/2005-210

Вывод суда

Сумма фактически произведенных расходов бюджетной организации, связанная с коммерческой деятельностью этой организации, уменьшает налоговую базу по налогу на прибыль.

Суть дела

Организация является некоммерческой организацией Министерства обороны РФ и финансируется в порядке, установленном

spori.indd 184 28.08.2007 18:37:20

этим Министерством, на основе сметы доходов и расходов. Организация занимается культурно-просветительной деятельностью.

Налоговый орган провел камеральную налоговую проверку представленной организацией декларации по налогу на прибыль. По результатам проверки налоговый орган составил акт и принял решение о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренного п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ, и предложил организации уплатить штраф, а также недоимку по налогу на прибыль и пени.

В обоснование принятого решения налоговый орган указал на то, что затраты на ремонт основных средств, приобретение литературы, оплату труда, уплату единого социального налога и обслуживание офисной техники неправомерно отнесены организацией к расходам при расчете налоговой базы по налогу на прибыль, поскольку перечисленные затраты производились не в целях получения доходов от коммерческой деятельности.

Организация не согласилась с решением налогового органа и обжаловала его в арбитражный суд.

Позиция суда

Согласно п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ в целях главы 25 Налогового кодекса РФ налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в ст. 270 Налогового кодекса РФ). Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

В соответствии с п. 2 ст. 252 Налогового кодекса РФ расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы.

Из подп. 2 п. 1 ст. 253 Налогового кодекса РФ следует, что расходы, связанные с производством и реализацией, включают в себя в числе прочих расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном (актуальном) состоянии. Согласно п. 2 указанной статьи расходы, связанные с производством и (или) реализацией, подразделяются на материальные расходы; расходы на оплату труда; суммы начисленной амортизации; прочие расходы.

В подп. 1 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ указано, что суммы налогов и сборов, начисленные в установленном законодательством РФ о налогах и сборах порядке, за исключением перечисленных в ст. 270 Налогового кодекса РФ, относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией.

В силу абзаца третьего п. 1 ст. 321.1 Налогового кодекса РФ налоговая база бюджетных учреждений определяется как разница между полученной суммой дохода от реализации товаров, выполненных работ, оказанных услуг, суммой внереализационных доходов (без учета налога на добавленную стоимость, акцизов по подакцизным товарам) и суммой фактически осуществленных расходов, связанных с ведением коммерческой деятельности.

В соответствии с п. 2 названной статьи в составе доходов и расходов бюджетных учреждений, включаемых в налоговую базу, не учитываются доходы, полученные в виде средств целевого финансирования и целевых поступлений на содержание бюджетных учреждений и ведение уставной деятельности, финансируемой за счет указанных источников, и расходы, производимые за счет этих средств.

В п. 3 ст. 253 Налогового кодекса РФ дан перечень организаций, особенности, определения расходов которых устанавливаются с учетом соответствующих специальных статей Налогового кодекса РФ. Бюджетные учреждения в этом перечне отсутствуют, следовательно, на них распространяются общие правила исчисления налога на прибыль в части их коммерческой деятельности.

При исчислении налога на прибыль организация, руководствуясь положениями ст. 252, 253 и 264 Налогового кодекса РФ, правомерно отнесла к расходам затраты на ремонт основных средств, приобретение литературы, оплату труда, уплату единого соци-

spori.indd 185 28.08.2007 18:37:24

ального налога и обслуживание офисной техники. Экономическая обоснованность и документальное подтверждение затрат, как усматривается из акта проверки решения и кассационной жалобы, не оспариваются налоговым органом.

Из материалов дела, в том числе возражений организации по акту камеральной проверки, следует, что специфика деятельности заявителя не позволяет отделить использование основных средств и персонала для его коммерческой деятельности от их использования при осуществлении деятельности, финансируемой из бюджета.

Обратное налоговым органом не доказано.

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 22.03.2006 № А56-19053/2005

Вывод суда

Затраты бюджетной организации на проведение капитального ремонта имущества подлежат включению в состав расходов при наличии связи таких затрат с доходами от коммерческой деятельности бюджетной организации.

Суть дела

Налоговый орган провел выездную налоговую проверку бюджетной организации (далее — организация) по вопросам правильности исчисления, удержания, уплаты и перечисления в бюджет налогов и сборов, о чем составил акт.

По результатам проверки, рассмотрев разногласия налогоплательщика по акту проверки, налоговый орган вынес решение о привлечении организации к ответственности по п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ за неуплату налога на прибыль.

Этим же решением организации предложено уплатить налог на прибыль и соответствующие пени.

Основанием для вынесения решения налогового органа по эпизоду начисления налога на прибыль, пеней и штрафа послужили следующие обстоятельства.

Налоговый орган установил занижение налогооблагаемой базы по налогу на прибыль в связи с неправомерным включением в расходы, связанные с коммерческой деятельностью, затрат по ремонту имущества, полученного в оперативное управление (первого этажа здания клуба столовой, помещения начальника дежурной службы, фасада здания, кровли). Капитальный ремонт осуществлялся как по смете бюджетного финансирования, так и за счет доходов от коммерческой деятельности. По мнению налогового органа, учреждение может направлять средства от коммерческой деятельности на капитальный ремонт только после уплаты налога на прибыль по этой деятельности, что согласуется с нормой ст. 321.1 Налогового кодекса РФ.

На основании вынесенного решения налоговый орган направил в адрес организации требования об уплате налога на прибыль, пеней и штрафа за неуплату этого налога.

Поскольку требования не были исполнены в установленный срок, налоговый орган обратился в арбитражный суд с заявлением о взыскании налога на прибыль, пеней и штрафа.

Позиция суда

В п. 1 ст. 321.1 Налогового кодекса РФ указано, что бюджетные учреждения, финансируемые за счет средств бюджетов всех уровней, государственных внебюджетных фондов, выделяемых по смете доходов и расходов бюджетного учреждения, и получающие доходы от иных источников, в целях налогообложения обязаны вести раздельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования и за счет иных источников. В целях главы 25 НК РФ иными источниками — доходами от коммерческой деятельности признаются доходы бюджетных учреждений, получаемые от юридических и физических лиц по операциям реализации товаров, работ, услуг, имущественных прав, и внереализационные доходы.

Налоговая база бюджетных учреждений определяется как разница между полученной суммой дохода от реализации товаров, выполненных работ, оказанных услуг, суммой внереализационных доходов (без учета налога на добавленную стоимость, налога с продаж и акцизов по подакцизным товарам) и суммой фактически осуществленных расходов, связанных с ведением коммерческой деятельности.

Судом установлено, что учреждение вело раздельный учет полученных доходов и произведенных расходов в рамках бюджетного финансирования и в рамках коммерческой деятельности. При этом доходы от коммерческой деятельности учитывались в смете доходов и расходов по внебюджетным средствам.

Суд правомерно отклонил довод налогового органа о том, что налогоплательщик вправе направить на затраты по капиталь-

spori.indd 186 28.08.2007 18:37:30

ному ремонту только средства после уплаты налога на прибыль от коммерческой деятельности.

Действительно, в п. 4 ст. 41 Бюджетного кодекса РФ прямо указано, что к неналоговым доходам бюджетов относятся доходы от использования имущества, находящегося в государственной или муниципальной собственности, а также доходы от платных услуг, оказываемых бюджетными учреждениями, находящимися в ведении соответственно федеральных органов исполнительной власти, органов исполнительной власти субъектов РФ, органов местного самоуправления, после уплаты налогов и сборов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах.

В п. 2 ст. 42 Бюджетного кодекса РФ также указано, что доходы бюджетного учреждения, полученные от предпринимательской и иной деятельности, приносящей доход, в полном объеме учитываются в смете доходов и расходов бюджетного учреждения и отражаются в доходах соответствующего бюджета как доходы от использования имущества, находящегося в государственной или муниципальной собственности, либо как доходы от оказания платных услуг после уплаты налогов и сборов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах.

Однако при этом следует учесть следующее.

Прибылью в целях главы 25 Налогового кодекса РФ для российских организаций признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с данной главой.

Согласно ст. 321.1 Налогового кодекса РФ налоговая база бюджетных учреждений определяется как разница между полученной суммой доходов от реализации товаров, выполненных работ, оказанных услуг, суммой внереализационных доходов (без учета налога на добавленную стоимость, акцизов по подакцизным товарам) и суммой фактически осуществленных расходов, связанных с ведением коммерческой деятельности.

Таким образом, критерием отнесения расходов учреждения на уменьшение его коммерческих доходов является их связь с его коммерческой деятельностью.

Согласно п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в ст. 270 Налогового кодекса РФ).

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 Налогового кодекса РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

В силу подп. 2 и 6 п. 1 ст. 253 Налогового кодекса РФ расходы, связанные с производством и реализацией, включают в себя расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном (актуальном) состоянии; прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией.

Налоговым органом не представлены доказательства того, что расходы на капитальный ремонт не связаны с коммерческой деятельностью организации. Вместе с тем суд установил наличие такой связи. Таким образом, уменьшение налоговой базы на сумму спорных расходов является правомерным.

Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 17.04.2006 № А11-5147/2005-К2-21/199

Вывод суда

Затраты на ремонт основного средства правомерно включены налогоплательщиком (бюджетной организацией) в состав расходов, поскольку они были произведены за счет средств, полученных от коммерческой деятельности налогоплательщика, и не финансировались за счет средств бюджета.

Суть дела

Налоговый орган провел выездную налоговую проверку налогоплательщика, по результатам которой составлен акт и принято решение о доначислении налога на прибыль, пеней за несвоевременную уплату налога, о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности по п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ. Налогоплательщику

spori.indd 187 28.08.2007 18:37:34

также предложено внести необходимые исправления в бухгалтерский учет.

Основанием для доначисления налогов на прибыль явилось необоснованное отнесение к расходам, уменьшающим налогооблагаемую прибыль, затрат по ремонту основных средств. Не согласившись с решением налогового органа, налогоплательщик обжаловал его в арбитражный суд.

Позиция суда

Согласно подп. 2 п. 1 ст. 253 Налогового кодекса РФ расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном (актуальном) состоянии относятся к расходам, связанным с производством и реализацией.

В ст. 321.1 Налогового кодекса РФ установлены особенности ведения налогового учета бюджетными учреждениями.

В силу п. 1 ст. 321.1 Налогового кодекса РФ налогоплательщики — бюджетные учреждения, финансируемые за счет средств бюджетов всех уровней, государственных внебюджетных фондов, выделяемых по смете доходов и расходов бюджетного учреждения, и получающие доходы от иных источников, в целях налогообложения обязаны вести раздельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования и за счет иных источников.

Иными источниками — доходами от коммерческой деятельности — признаются доходы бюджетных учреждений, получаемые от юридических и физических лиц по операциям реализации товаров, работ, услуг, имущественных прав, и внереализационные доходы.

Налоговая база бюджетных учреждений определяется как разница между полученной суммой дохода от реализации товаров, выполненных работ, оказанных услуг, суммой внереализационных доходов (без учета налога на добавленную стоимость, налога с продаж и акцизов по подакцизным товарам) и суммой фактически осуществленных расходов, связанных с ведением коммерческой деятельности.

В соответствии с п. 3 ст. 321.1 Налогового кодекса РФ, если в сметах доходов и расходов бюджетного учреждения предусмотрено финансирование расходов по оплате коммунальных услуг, услуг связи, транспортных расходов по обслуживанию административно-управленческого персонала за счет двух источников, то в целях налогообложения принятие таких расходов на уменьшение доходов, полученных от предпринимательской деятельности и средств целевого финансирования, производится пропорционально объему средств, полученных от предпринимательской деятельности, в общей сумме доходов (включая средства целевого финансирования).

Как установлено судом и подтверждается материалами дела, финансирование налогоплательщика в целом осуществляется за счет двух источников: бюджетных ассигнований и доходов от коммерческой деятельности. При этом здание используется как для осуществления основной уставной деятельности, так и для коммерческой. Финансирование ремонта основных средств осуществлялось только за счет средств, полученных от коммерческой деятельности. Примененный налогоплательщиком порядок учета спорных затрат не регулируется п. 3 ст. 321.1 Налогового кодекса РФ ввиду наличия единого источника финансирования и отсутствия данного вида расходов в перечне, приведенном в норме.

Следовательно, налогоплательщик правомерно отнес в состав расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль, затраты на ремонт основного средства.

spori.indd 188 28.08.2007 18:37:39

Глава 4. ЕСН

4.1. Объект налогообложения

В соответствии со ст. 235 Налогового кодекса РФ плательщиками единого социального налога являются организации, производящие выплаты физическим лицам по трудовым и гражданско-правовым договорам. Согласно п. 1 ст. 236 Налогового кодекса РФ объектом налогообложения по единому социальному налогу признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу указанных физических лиц.

В соответствии со ст. 52 Налогового кодекса РФ налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащего уплате, исходя из налоговой базы, налоговой ставки, налоговых льгот. При этом под налоговой базой понимается стоимостная, физическая или иная характеристика объекта налогообложения.

Налоговая база по единому социальному налогу определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, начисленных работодателем в пользу физических лиц. При этом согласно п. 1 ст. 237 Налогового кодекса РФ при определении налоговой базы по ЕСН учитываются любые выплаты и вознаграждения (за исключением сумм, указанных в ст. 238 Налогового кодекса РФ), вне зависимости от формы, в которой осуществляются данные выплаты, в частности полная или частичная оплата товаров (работ, услуг, имущественных или иных прав), предназначенных для физического лица — работника или членов его семьи, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в их интересах, оплата страховых взносов по договорам добровольного страхования.

Объектом налогообложения в соответствии со ст. 236 Налогового кодекса РФ для организаций и индивидуальных предпринимателей, производящих выплаты физическим лицам, признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям), а также по авторским договорам.

Объектом налогообложения для физических лиц, не признаваемых индивидуальными предпринимателями, производящих выплаты физическим лицам, признаются выплаты и иные вознаграждения по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг, выплачиваемые налогоплательщиками в пользу физических лиц.

Объектом налогообложения для индивидуальных предпринимателей, адвокатов признаются доходы от предпринимательской либо иной профессиональной деятельности за вычетом расходов, связанных с их извлечением.

В арбитражной практике встречаются споры с налоговыми органами по вопросу о том, подлежат ли налогообложению взносы организации-работодателя, перечисленные негосударственному пенсионному фонду на солидарный пенсионный счет общей суммой.

Минфин России неоднократно в своих Письмах от 05.05.2006 № 03-05-02-04/53, от 27.04.2006 № 03-05-02-04/50, 02.03.2006 № 03-05-02-04/20, 16.05.2005 № 03-02-05-04/98 разъяснял, что вся сумма пенсионного взноса, перечисляемая организацией-вкладчиком, включая суммы, направляемые в соответствии с правилами негосударственного пенсионного фонда и договором негосударственного пенсионного обеспечения на формирование имущества фонда, подлежит налогообложению ЕСН с учетом п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ. При этом момент перечисления сумм взносов в НПФ для исчисления ЕСН значения не имеет.

Но у арбитражных судов другое мнение, они считают, что взносы, перечисленные в негосударственный пенсионный фонд по договорам добровольного страхования (договорам него-

spori.indd 189 28.08.2007 18:37:44

сударственного пенсионного обеспечения) без указания конкретных физических лиц, в пользу которых осуществлены данные выплаты, не являются объектом налогообложения по ЕСН. При этом судьи исходят из того, что момент возникновения налоговой базы по данному налогу связан с датой определения дохода или иной материальной выгоды в отношении каждого физического лица — работника организации-налогоплательщика, указанная выплата должна носить строго персонифицированный характер.

Рассмотрим некоторые из таких решений.

АРБИТРАЖНАЯ ПРАКТИКА

Постановление ФАС Московского округа от 13.04.2006, 11.04.2006 № КА-А40/2643-06 по делу № А40-47846/05-116-424

Вывод суда

Суммы платежей (взносов) работодателей по договорам добровольного страхования (договорам негосударственного пенсионного обеспечения), перечисленные негосударственному пенсионному фонду без указания конкретных физических лиц, в пользу которых осуществлены данные выплаты, не являются объектом налогообложения по ЕСН.

Суть дела

По результатам выездной налоговой проверки организации налоговым органом принято решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ: за неполную уплату сумм ЕСН, — этим же решением налогоплательщику предложено уплатить в указанный в требовании срок суммы доначисленных налогов, а также пени за несвоевременную уплату налогов.

Основанием для доначисления налога послужило невключение налогоплательщиком в налогооблагаемую базу страховых взносов по договорам добровольного пенсионного страхования, перечисленных негосударственному пенсионному фонду, при этом на основании п. 16 ст. 255 Налогового кодекса РФ налогоплательщик включил указанные страховые взносы в состав расходов по налогу на прибыль.

Налогоплательщик обратился в арбитражный суд с заявлением о признании решения налогового органа недействительным, ссылаясь на то, что неперсонифицированные взносы не позволяют выделить налоговую базу отдельно по каждому работнику, что исключает возможность формирования налоговой базы в силу п. 2 ст. 237 Налогового кодекса РФ.

Позиция суда

Удовлетворяя заявленные требования, арбитражный суд указал на отсутствие оснований для начисления ЕСН.

Суд, руководствуясь п. 1 ст. 236, п. 1 и 2 ст. 237 Налогового кодекса РФ, пришел к выводу о том, что взносы, перечисленные в негосударственный пенсионный фонд без указания конкретных физических лиц, в пользу которых осуществлены данные выплаты, не являются объектом налогообложения.

В соответствии с п. 1 ст. 236 Налогового кодекса РФ объектом обложения ЕСН для налогоплательщиков-организаций признаются выплаты и иные вознаграждения, начисленные работодателями в пользу работников по всем основаниям.

В соответствии с п. 1 ст. 237 Налогового кодекса РФ налоговая база налогоплательщиков, указанных в абзацах втором и третьем подп. 1 п. 1 ст. 235 Налогового кодекса РФ, определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, предусмотренных п. 1 ст. 236 Налогового кодекса РФ, начисленных налогоплательщиками за налоговый период в пользу физических лиц.

В силу п. 2 ст. 237 Налогового кодекса РФ налогоплательщики, указанные в подп. 1 п. 1 ст. 235 Налогового кодекса РФ, определяют налоговую базу отдельно по каждому физическому лицу с начала налогового периода по истечении каждого месяца нарастающим итогом.

Согласно п. 16 ст. 255 Налогового кодекса РФ суммы платежей (взносов) работодателей по договорам обязательного страхования, а также суммы платежей (взносов) работодателей по договорам добровольного страхования (договорам негосударственного пенсионного обеспечения), заключенным в пользу работников со страховыми организациями (негосударственными пенсионными фондами), имеющими лицензии, выданные в соответствии с законодательством РФ, на ведение соответствующих видов деятельности в РФ, относятся к расходам на оплату труда.

В случае добровольного страхования (негосударственного пенсионного обеспечения) при налогообложении прибыли учитываются платежи по договорам пенсионного страхования и (или) негосударственного пенсионного обеспечения.

При этом договоры пенсионного страхования и (или) негосударственного пенсионного обеспечения должны предусматривать

spori.indd 190 28.08.2007 18:37:48

выплату пенсий (пожизненно) только при достижении застрахованным лицом пенсионных оснований, предусмотренных законодательством РФ, дающих право на установление государственной пенсии.

Предметом договора между налогоплательщиком и негосударственным пенсионным фондом является негосударственное пенсионное обеспечение работников налогоплательщика, именуемых участниками.

При этом согласно п. «д» ст. 2.2 договора вкладчик (налогоплательщик) обязан своевременно представлять в негосударственный пенсионный фонд информацию об изменении паспортных данных, местожительства, номера телефона и банковских реквизитов участников; негосударственный пенсионный фонд в силу пункта «а» ст. 2.3 договора имеет право проверять полученную от вкладчика информацию об участниках в целях достоверности ведения документооборота.

Согласно правилам негосударственного пенсионного фонда по схеме 4 (солидарный пенсионный счет), выбранной сторонами договора, размер негосударственной пенсии определяется исходя из суммы пенсионных накоплений участника на момент представления в негосударственный пенсионный фонд распорядительного письма вкладчика. Пунктом 6.4 правил определено, что солидарный пенсионный счет содержит список участников солидарного пенсионного счета. Из пункта 8 правил следует, что выплата негосударственной пенсии участнику производится при возникновении у него пенсионного основания и одновременном соблюдении ряда условий, в числе которых наличие пенсионного договора в пользу данного участника (участников).

Таким образом, по смыслу и содержанию договор и правила предполагают индивидуализацию взносов персонально по каждому работнику, тем более что в соответствии с Федеральным законом от 07.05.1998 № 75-ФЗ «О негосударственных пенсионных фондах» участником признается физическое лицо, являющееся гражданином РФ, иностранным гражданином или лицом без гражданства, которому в силу заключенного между вкладчиком и негосударственным пенсионным фондом пенсионного договора должны производиться или производятся выплаты негосударственных пенсий; пенсионный взнос — это денежные средства, вносимые вкладчиком в пользу участника; пенсионные накопления — это сумма пенсионных взносов, собранных в пользу участника, учтенных на его пенсионном счете и определяющих размер денежных обязательств негосударственного пенсионного фонда перед участником.

В силу ст. 14 Федерального закона № 75-ФЗ негосударственный пенсионный фонд обязан осуществлять учет своих обязательств перед вкладчиками и участниками в форме ведения пенсионных счетов и учет пенсионных резервов, предоставлять вкладчикам и участникам информацию о состоянии солидарных и (или) именных пенсионных счетов не реже одного раза в год.

Однако налогоплательщик не представил доказательств того, что взносы на негосударственное пенсионное страхование по данному договору предназначались кому-либо из работников организации, работавших на момент заключения договора и перечисления взноса.

Как следует из пояснений представителей налогоплательщика в судебном заседании, в момент перечисления спорной суммы в организации работали более 300 человек, в настоящее время — 20, и состав участников по данному договору до настоящего времени не определен.

Изложенное позволяет сделать вывод о том, что взнос в негосударственный пенсионный фонд не позволял учитывать его в составе расходов на оплату труда, так как не отвечал принципам индивидуализации отчислений.

Установленные по делу обстоятельства делают невозможным определение круга работников, за которых перечисляются пенсионные взносы, и, как следствие, начисление налоговой базы по ЕСН отдельно по каждому из них, что является обязательным условием, установленным п. 2 ст. 237 и п. 4 ст. 243 Налогового кодекса РФ.

Кроме того, пенсионные взносы поступали в негосударственный пенсионный фонд, а не работникам налогоплательщика, то есть указанные выплаты не являлись для физических лиц материальной выгодой.

Постановление ФАС Поволжского округа от 21.02.2006 по делу № А12-19210/05-С10

Вывод суда

Взносы, перечисленные налогоплательщиком в негосударственный пенсионный фонд, не являются объектом обложения ЕСН при отсутствии индивидуализации этих взносов, поскольку невозможно определить налоговую базу (доход в виде материальной выгоды) отдельно по каждому физическому лицу.

spori.indd 191 28.08.2007 18:37:53

Суть дела

Налоговым органом проведена выездная налоговая проверка в отношении организации в том числе по вопросу правильности исчисления и полноты перечисления ЕСН за 2004 г.

По результатам проведенной проверки налоговым органом выявлено занижение налоговой базы по ЕСН, вынесено решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности, которым налогоплательщику начислены ЕСН, пени за несвоевременную уплату ЕСН.

Общество, не согласившись с указанным решением налогового органа, обратилось в арбитражный суд.

Позиция суда

Арбитражный суд, удовлетворяя заявленные требования, указал на неправомерность начисления налоговым органом налога и пени.

На основании ст. 236 Налогового кодекса РФ объектом обложения ЕСН являются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые работодателями в пользу работников по всем основаниям, в том числе вознаграждения (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям) по договорам гражданско-правового характера, предметом которых является выполнение работ (оказание услуг), а также по авторским и лицензионным договорам.

Согласно ст. 237 Налогового кодекса РФ налоговая база определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, начисленных работодателями за налоговый период в пользу работников.

При определении налоговой базы учитываются любые выплаты и вознаграждения, за исключением сумм, указанных в ст. 238 Налогового кодекса РФ, начисленные работодателями работникам в денежной или натуральной форме или полученные работником от работодателя в виде иной материальной выгоды.

Согласно ст. 16 и 18 Федерального закона от 07.05.1998 № 75-ФЗ «О негосударственных пенсионных фондах» пенсионные взносы являются одним из элементов имущества негосударственного пенсионного фонда для обеспечения уставной деятельности и обеспечения платежеспособности по обязательствам перед участниками.

В данном случае судом установлено, что в силу п. 2.1.1 договора о пенсионном обеспечении налогоплательщик ежемесячно вносит пенсионные взносы из средств организации на расчетный счет негосударственного пенсионного фонда. В проверяемом периоде налогоплательщик перечислил денежные средства на солидарный пенсионный счет фонда. При этом фактов выплат (начислений) денежных средств с расчетного счета фонда в пользу конкретных физических — работников организации — проверкой не установлено.

Исходя из вышеизложенного, арбитражный суд пришел к выводу о том, что взносы, перечисленные налогоплательщиком в негосударственный пенсионный фонд, не являются объектом обложения ЕСН. Взносы организаций в негосударственные пенсионные фонды нельзя отнести к доходам в виде материальной выгоды, а при отсутствии индивидуализации взносов налогоплательщик не может определить налоговую базу отдельно по каждому физическому лицу.

В связи, с чем начисление налоговым органом ЕСН и пени неправомерно.

В арбитражной практике встречаются споры с налоговыми органами по вопросу о том, подлежит ли обложению ЕСН стоимость проезда сотрудников к месту работы и обратно.

Согласно нормам Налогового кодекса РФ в целях налогообложения прибыли не учитываются расходы на оплату проезда к месту работы и обратно ведомственным транспортом, предусмотренные коллективным договором.

Поскольку в рассматриваемых решениях коллективным договором предусматривалось бесплатное выделение работодателем ведомственного автотранспорта для доставки работников до места работы и обратно и какие-либо компенсационные выплаты работникам не производились, суд пришел к выводу, что расходы налогоплательщика по доставке сотрудников служебным транспортом к месту работы и обратно не уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль организаций и, следовательно, не будут облагаться ЕСН на основании п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ.

Постановление Президиума ВАС РФ от 27 февраля 2006 г. № 10847/05

Выводы суда

Оплата обществом транспортным организациям стоимости услуг по доставке работников к месту работы и обратно относится к расходам, связанным с организацией производственной деятельности, и не является выплатой работникам в качестве вознаграждения за выполненные ими работы или ока-

spori.indd 192 28.08.2007 18:37:56

занные услуги по трудовым или гражданско-правовым договорам в смысле ст. 236 Налогового кодекса РФ.

Суть дела

Межрайонной инспекцией Министерства РФ по налогам и сборам № 20 по Республике Татарстан (в настоящее время — Межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы № 11 по Республике Татарстан) проведена камеральная проверка налоговой декларации по единому социальному налогу за 2003 г., представленной открытым акционерным обществом «Нижнекамскшина». По результатам проверки инспекцией принято решение от 26.08.2004 № 513а, в соответствии с которым предприятие в силу ст. 122 Налогового кодекса РФ привлечено к налоговой ответственности в виде штрафа в размере 2 233 469 руб. 71 коп. за неполную уплату единого социального налога; кроме того, предприятию предложено доплатить 19 869 896 руб. 73 коп. единого социального налога и 138 698 руб. 46 коп. пеней.

Основанием доначисления единого социального налога явилось невключение в налоговую базу выплат, связанных с оплатой услуг транспортных организаций по перевозке работников предприятия к месту работы и обратно.

Не согласившись с решением инспекции, общество обратилось в Арбитражный суд Республики Татарстан с заявлением о признании его недействительным.

Решением от 28.10.2004 суд первой инстанции удовлетворил заявленное требование, исходя из того, что расходы за услуги по доставке работников предприятия автобусами специализированных организаций к месту работы и обратно не могут рассматриваться в качестве выплаты, поощрения либо льготы, предоставляемой им персонально, поскольку работники пользуются указанными автобусами независимо от количества и качества их труда, от занимаемой на предприятии должности, а следовательно, отсутствует начисленная каждому конкретному работнику выплата, подлежащая включению в налоговую базу для исчисления единого социального налога.

Постановлением суда апелляционной инстанции от 21.02.2005 решение суда отменено, в удовлетворении заявленного требования отказано по следующим основаниям.

Согласно ст. 237 Налогового кодекса РФ при определении налоговой базы по единому социальному налогу учитываются любые выплаты и вознаграждения вне зависимости от формы, в которой осуществляются данные выплаты, в частности полная или частичная оплата товаров (работ, услуг, имущественных или иных прав), предназначенных для физического лица — работника — или членов его семьи.

Исходя из этой нормы Закона, суд счел: поскольку предоставленные транспортные услуги предназначались для физических лиц — работников общества, такие выплаты подлежат обложению единым социальным налогом.

Федеральный арбитражный суд Поволжского округа постановлением от 17.05.2005 постановление суда апелляционной инстанции отменил, решение суда первой инстанции оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд РФ, о пересмотре в порядке надзора постановления суда кассационной инстанции, инспекция ссылается на неправильное применение судом законодательства о налогах и сборах.

В отзыве на заявление предприятие просит оставить оспариваемый судебный акт без изменения как соответствующий законодательству.

Позиция суда

В соответствии с п. 1 ст. 236 Налогового кодекса РФ объектом обложения единым социальным налогом для организаций признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг, а также по авторским договорам.

Согласно п. 1 ст. 237 Налогового кодекса РФ (в редакции, действовавшей в проверяемый период) налоговая база по данному виду налога определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, начисленных налогоплательщиками за налоговый период в пользу физических лиц. При этом учитываются любые выплаты и вознаграждения (за исключением сумм, перечисленных в ст. 238 Налогового кодекса РФ) вне зависимости от формы, в которой они осуществляются, в частности полная или частичная оплата товаров (работ, услуг, имущественных или иных прав), предназначенных для физического лица — работника — или членов его семьи.

Судом первой инстанции установлено, что транспортные услуги оказывались специализированными предприятиями не работникам

spori.indd 193 28.08.2007 18:38:01

общества, а самому обществу. Какие-либо выплаты работникам, связанные с их проездом к месту работы, обществом не производились. При этом оплата обществом транспортным организациям стоимости услуг по доставке работников к месту работы и обратно относится к расходам, связанным с организацией производственной деятельности, и не является выплатой работникам в качестве вознаграждения за выполненные ими работы или оказанные услуги по трудовым или гражданско-правовым договорам в смысле ст. 236 Налогового кодекса РФ.

При таких обстоятельствах у инспекции не было оснований для включения оплаты указанных транспортных услуг в налоговую базу по единому социальному налогу.

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 20.02.2006 по делу № А66-7052/2005

Вывод суда

Расходы налогоплательщика на перевозку сотрудников к месту работы и обратно ведомственным транспортом не облагаются ЕСН в соответствии с п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ, поскольку данные расходы предусмотрены коллективным договором, следовательно, не включаются в базу по налогу на прибыль на основании п. 26 ст. 270 Налогового кодекса РФ.

Суть дела

Налоговым органом проведена выездная налоговая проверка организации по вопросам правильности исчисления, удержания, уплаты и перечисления ЕСН за 2002-2004 гг.

В ходе налоговой проверки установлено неправомерное, по мнению налогового органа, в нарушение п. 1 ст. 236 Налогового кодекса РФ, невключение налогоплательщиком в налоговую базу по ЕСН суммы расходов на перевозку сотрудников к месту работы и обратно. Особенности производства налогоплательщика не требуют организации перевозок: налогоплательщик находится в черте города, городской транспорт действует в достаточном количестве. Налоговый орган указал, что, поскольку данные расходы налогоплательщик относит к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль, и эти суммы прописаны в коллективном договоре, согласно п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ ЕСН подлежит начислению и уплате.

По результатам проверки принято решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности по п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ в виде штрафа. Данным решением налогоплательщику также доначислены ЕСН и пени.

Налогоплательщик, считая решение налогового органа в части доначисления ЕСН, штрафа и пеней по данному налогу незаконным, обжаловал его в арбитражном суде.

Позиция суда

Суд признал правомерным невключение налогоплательщиком в базу, облагаемую ЕСН, расходов на перевозку сотрудников, руководствуясь положениями п. 1 и 3 ст. 236, п. 1 ст. 237 Налогового кодекса РФ.

При отнесении выплат и вознаграждений к расходам, уменьшающим или не уменьшающим налоговую базу по прибыли, следует руководствоваться положениями главы 25 Налогового кодекса РФ.

В соответствии со ст. 255 Налогового кодекса РФ в расходы налогоплательщика, уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль, на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства РФ, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

Статья 270 Налогового кодекса РФ содержит перечень расходов, не учитываемых в целях налогообложения.

Судом установлено и материалами дела подтверждается, коллективным договором на 2003-2006 гг. предусмотрено бесплатное выделение налогоплательщиком ведомственного автотранспорта для доставки работников на работу и с работы. Какие-либо компенсационные выплаты налогоплательщиком работникам не производились: в производственных целях предоставлялся служебный транспорт.

С учетом изложенного расходы налогоплательщика по доставке сотрудников автобусом к месту работы и обратно не уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль организаций в текущем отчетном (налоговом) периоде и, следовательно, не будут облагаться ЕСН на основании п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ.

Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 02.03.2006 № А19-

spori.indd 194 28.08.2007 18:38:07

17251/05-43-Ф02-748/06-С1 по делу № А19-17251/05-43

Вывод суда

Расходы налогоплательщика по доставке своих работников к месту работы служебным транспортом не облагаются ЕСН.

Суть дела

По результатам проведенной выездной налоговой проверки организации налоговым органом принято решение в том числе о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности по ст. 122 Налогового кодекса РФ в виде уплаты штрафа, а также доначислены ЕСН и пени.

Основанием для принятия решения послужило неправомерное, по мнению налогового органа, невключение налогоплательщиком в налогооблагаемую базу по названному налогу сумм расходов по доставке работников организации к месту работы служебным транспортом.

Требованием налогоплательщику предложено в добровольном порядке уплатить доначисленные суммы налогов, пеней и налоговых санкций.

Налогоплательщик обратился в арбитражный суд с заявлением о признании решения и требования налогового органа недействительными.

Позиция суда

Суд, удовлетворяя требования налогоплательщика, исходил из положений статей 236, 237 НК РФ.

Арбитражным судом установлено, что перевозка работников носила производственный характер. Отсутствие маршрутов общего пользования для перевозки пассажиров по ведомственной дороге, принадлежащей организации, подтверждается материалами дела (письмо ГАИ УВД г. Ангарска). Таким образом, налогоплательщик вынужден был доставлять своих работников к месту работы и в столовую служебным транспортом.

При осуществлении указанных перевозок невозможно определить количество перевозимых работников за каждый рейс, а значит, размер полученного дохода в натуральной форме конкретно каждым физическим лицом в связи с нахождением работников в плановом отпуске, в отпуске без содержания, временной нетрудоспособностью работников, проездом на своем личном автомобиле, на служебном автомобиле.

Кроме того, налоговым органом не доказано, какое конкретно количество людей было перевезено организацией за данный период.

Налоговым органом в данном случае не доказано, что работники налогоплательщика получали доход в натуральной форме.

Таким образом, доначисление ЕСН, пеней и привлечение к налоговой ответственности по указанным основаниям неправомерно.

Президиум ВАС РФ обсудил Обзор практики рассмотрения арбитражными судами дел, связанных с взысканием единого социального налога, и в соответствии со ст. 16 Федерального конституционного закона «Об арбитражных судах в РФ» информировал арбитражные суды о выработанных рекомендациях в информационном Письме от 14 марта 2006 г. № 106. Рассмотрим некоторые из них. Выплаты, осуществляемые на основании п. 2 ст. 64 Федерального закона «Об акционерных обществах» в пользу членов совета директоров акционерного общества, являются объектом обложения единым социальным налогом (п. 2 Обзора).

Акционерное общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о взыскании единого социального налога.

Решением суда в удовлетворении заявленного требования отказано по следующим основаниям.

В ходе выездной налоговой проверки налоговый орган установил факт занижения налоговой базы по единому социальному налогу, образовавшегося вследствие невключения в нее сумм выплат членам совета директоров общества, и доначислил обществу данный налог.

Объектом обложения единым социальным налогом признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг, а также по авторским договорам.

В соответствии со ст. 103 Гражданского кодекса РФ совет директоров (наблюдательный совет) является одним из органов управления акционерного общества и осуществляет общее руководство его деятельностью, за исключением вопросов, отнесенных к компетенции общего собрания акционеров.

Таким образом, деятельность совета директоров акционерного общества и отношения между советом директоров общества и самим обществом регулируются нормами гражданского законодательства. Эти отношения являются гражданско-правовыми.

spori.indd 195 28.08.2007 18:38:12

Согласно пункту 2 ст. 64 Федерального закона «Об акционерных обществах» по решению общего собрания акционеров членам совета директоров (наблюдательного совета) общества в период исполнения ими своих обязанностей могут выплачиваться вознаграждение и (или) компенсироваться расходы, связанные с исполнением ими функций членов совета директоров (наблюдательного совета) общества. Размеры таких вознаграждений и компенсаций устанавливаются решением общего собрания акционеров.

Следовательно, выплата вознаграждения членам совета директоров общества связана с выполнением ими управленческих функций. Такая деятельность подпадает под объект обложения единым социальным налогом, предусмотренный п. 1 ст. 236 Налогового кодекса РФ.

С учетом изложенного суд признал, что налоговый орган правомерно доначислил акционерному обществу единый социальный налог с сумм вознаграждений, выплаченных членам совета директоров общества.

По мнению Минфина России, изложенному в письмах от 13.07.2006 № 03-05-02-04/106, от 22.06.2006 № 03-05-02-04/85, от 02.02.2006 № 03-05-02-04/7, вознаграждения, выплачиваемые членам совета директоров, не признаются объектом налогообложения ЕСН и объектом обложения страховыми взносами на обязательное пенсионное страхование.

В то же время, как видно из рассмотренных дел, федеральные окружные суды считают, что вознаграждения, выплачиваемые членам совета директоров, не могут являться объектом налогообложения ЕСН.

Таким образом, в арбитражной практике не прекращаются споры по вопросу о том, облагаются ли ЕСН выплаты членам совета директоров.

Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 12.01.2006 № Ф04-5804/2005(18864-А27-37), Ф04-5804/2005(18367-А27-37)

Вывод суда

Суммы вознаграждений, выплаченных членам совета директоров, не являются объектом обложения ЕСН.

Суть дела

Налоговым органом проведена выездная налоговая проверка организации по вопросам соблюдения налогового законодательства о налогах и сборах, правильности исчисления, удержания, уплаты и перечисления налогов и сборов. По результатам проверки принято решение о привлечении налогоплательщика к ответственности по ст. 122 Налогового кодекса РФ, а также доначислены ЕСН и пени.

Основанием для привлечения к ответственности и доначисления налога, соответствующих сумм пени и штрафа послужило неправомерное, по мнению налогового органа, исключение налогоплательщиком из налогооблагаемой базы вознаграждений членам совета директоров и соответственное занижение ЕСН.

Налогоплательщик обратился в арбитражный суд с заявлением о признании решения налогового органа недействительным.

Позиция суда

В соответствии с п. 1 ст. 236 Налогового кодекса РФ объектом обложения ЕСН являются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг.

Пунктом 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ предусмотрено, что указанные в п. 1 названной ст. выплаты и вознаграждения (вне зависимости от формы, в которой они производятся) не признаются объектом налогообложения, если у налогоплательщиков-организаций такие выплаты не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций в текущем отчетном (налоговом) периоде.

Согласно абзацу 4 п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ документально подтвержденными расходами являются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Судом установлено, что налогоплательщик производил выплаты ежемесячных вознаграждений членам совета директоров в период исполнения ими своих обязанностей. Выплаты произведены лицам, не заключавшим с налогоплательщиком трудовой договор.

Законодательством, регулирующим уплату налога на прибыль организациями, данные расходы не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль. Суд также установил, что выплаты произведены за счет средств, оставшихся в распоряжении налогоплательщика после уплаты налога на доходы организации.

spori.indd 196 28.08.2007 18:38:17

Суд отклонил ссылку налогового органа на ст. 255 Налогового кодекса РФ, согласно которой в расходы налогоплательщика на оплату труда включаются «расходы на оплату труда работников, не состоящих в штате организации, за выполнение ими работ по заключенным договорам гражданско-правового характера (включая договоры подряда), за исключением оплаты труда по договорам гражданско-правового характера, заключенным с индивидуальными предпринимателями».

Правоотношения между налогоплательщиком и советом директоров строятся не в соответствии с положениями об обязательствах, закрепленными в Гражданском кодексе РФ, а в соответствии с нормами ГК РФ о юридических лицах и принятым в соответствии с ними Федеральным законом «Об акционерных обществах» от 26.12.1995 № 208-ФЗ. Следовательно, осуществление членами совета директоров общества своих полномочий основано не на договорных отношениях, а на положениях устава организации и Федерального закона № 208-ФЗ.

Кроме того, отсутствует такой важный признак договора об оказании услуг, как возмездность.

В соответствии с п. 2 ст. 64 и п. 1 ст. 85 Федерального закона № 208-ФЗ по решению собрания акционеров членам совета директоров и ревизору акционерного общества могут выплачиваться вознаграждения и (или) компенсироваться расходы, связанные с исполнением ими своих функций. Размеры таких вознаграждений и компенсаций устанавливаются решением общего собрания акционеров. То есть выплата вознаграждения не обязательна.

Суд также указал на отсутствие формальных признаков заключения договора между налогоплательщиком и членами совета директоров (и ревизором), поскольку существенные условия договора ничем не определены, договор в письменной форме не заключен.

Следовательно, между налогоплательщиком и членами совета директоров (и ревизором) налогоплательщика не был заключен договор гражданско-правового характера.

Данные правоотношения не могут быть отнесены к трудовым в силу прямого указания на это в ст. 11 Трудового кодекса РФ.

На основании изложенного судом сделан вывод о том, что налоговый орган неправомерно доначислил налогоплательщику ЕСН с сумм вознаграждений, выплаченных членам совета директоров.

Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 02.02.2006 № А33-13211/05-Ф02-61/06-С1 по делу № А33-13211/05

Вывод суда

У налогового органа отсутствовали правовые основания для доначисления ЕСН с сумм вознаграждений, выплаченных членам совета директоров, поскольку данные выплаты осуществлялись за счет прибыли, оставшейся в распоряжении организации после уплаты налога на прибыль.

Суть дела

Налоговым органом проведена выездная налоговая проверка деятельности организации за 2002-2003 гг. В ходе проверки было выявлено невключение в налоговую базу по ЕСН суммы вознаграждений членам совета директоров.

По мнению налогового органа, вознаграждения членам совета директоров должны были быть отнесены к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, в виде расходов на управление организацией или отдельными ее подразделениями, и налогоплательщик должен был включать данные выплаты в налогооблагаемую базу по ЕСН.

По результатам проверки принято решение (с учетом возражений налогоплательщика) о привлечении налогоплательщика к ответственности по п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ в виде уплаты штрафа, а также доначислены ЕСН и пени.

Не согласившись с названным решением в указанной части, налогоплательщик обратился в арбитражный суд с заявлением о признании его недействительным.

Позиция суда

Признавая решение налогового органа незаконным в обжалуемой части, суд исходил из того, что вознаграждения, выплачиваемые членам совета директоров, не являются объектом обложения ЕСН.

Исходя из ст. 236 и 237 Налогового кодекса РФ, объектом налогообложения для организаций и индивидуальных предпринимателей признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг, а также по авторским договорам. Налоговая база определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, начисленных налогопла-

spori.indd 197 28.08.2007 18:38:22

тельщиками за налоговый период в пользу физических лиц.

Судом установлено, что выплаты вознаграждения членам совета директоров не были отнесены налогоплательщиком к расходам, уменьшающим налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

Налоговый орган данный факт не оспорил и не представил суду доказательств, подтверждающих факт выплат за счет других источников.

В соответствии со ст. 103 Гражданского кодекса РФ совет директоров (наблюдательный совет) является одним из органов управления акционерного общества и осуществляет общее руководство его деятельностью, за исключением вопросов, отнесенных п. 1 ст. 64 Федерального закона от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» к компетенции общего собрания акционеров.

Таким образом, деятельность совета директоров акционерного общества и отношения между советом директоров общества и самим обществом регулируются нормами гражданского законодательства, следовательно, эти отношения являются гражданско-правовыми.

Выплату вознаграждения членам совета директоров общества Федеральный закон № 208-ФЗ связывает с выполнением ими управленческих функций. Такая деятельность подпадает под объект налогообложения, предусмотренный частью 1 ст. 236 Налогового кодекса РФ.

В соответствии с п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ указанные в п. 1 и 2 этой ст. выплаты не признаются объектом налогообложения, если они производятся за счет средств, остающихся в распоряжении организации после уплаты налога на прибыль, или средств, оставшихся в распоряжении индивидуального предпринимателя либо физического лица после уплаты налога на доходы физических лиц.

Арбитражным судом установлено, что налогоплательщик выплачивал вознаграждение членам совета директоров за счет чистой прибыли организации, то есть расходы по его выплате не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль.

В арбитражной практике встречаются споры с налоговыми органами по вопросу о том, подлежат ли обложению ЕСН компенсационные выплаты за неиспользованный отпуск в части, превышающей 28 календарных дней, для работников, занятых на тяжелых работах и работах с вредными и (или) опасными условиями труда.

Согласно ст. 126 Трудового кодекса РФ часть отпуска, превышающая 28 календарных дней, по письменному заявлению работника может быть заменена денежной компенсацией. Замена отпуска денежной компенсацией беременным женщинам и работникам в возрасте до восемнадцати лет, а также работникам, занятым на тяжелых работах и работах с вредными и (или) опасными условиями труда, не допускается.

Таким образом, денежная компенсация части отпуска, превышающей 28 календарных дней, для работников, занятых на тяжелых работах и работах с вредными и (или) опасными условиями труда, трудовым законодательством не предусмотрена.

По мнению Минфина России, изложенному в письме от 25.10.2005 № 03-05-01-04/334, перечень доходов, не подлежащих налогообложению НДФЛ и ЕСН, установленных ст. 217 и 238 Налогового кодекса РФ, является исчерпывающим. Оплата дополнительных отпусков работникам, занятым на работах с вредными условиями труда, не поименована в перечне выплат, освобождаемых от налогообложения, установленном данными статьями Налогового кодекса РФ, и суммы указанной оплаты подлежат налогообложению НДФЛ и ЕСН в общем порядке.

Однако, как видно из рассмотренных дел, данная позиция Минфина России расходится со сложившейся арбитражной практикой.

Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 16.06.2006 № Ф04-3463/2006(23416-А27-27) по делу № А27-35090/05-6

Вывод суда

Поскольку трудовым законодательством не допускается замена части отпуска, превышающей 28 календарных дней, денежной компенсацией для лиц, работающих на вредных и опасных производствах, выплата такой компенсации не может быть отнесена к расходам на оплату труда, а следовательно, не подлежит обложению ЕСН

Суть дела

По результатам камеральной налоговой проверки представленной налогоплательщиком налоговой декларации по ЕСН за 2004 г. налоговым органом принято решение, которым налогоплательщик привлечен к налоговой ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ, в виде штра-

spori.indd 198 28.08.2007 18:38:27

фа. Кроме этого указанным решением налогоплательщику предложено уплатить ЕСН и соответствующие пени.

Основанием для вынесения вышеуказанного решения послужило неправомерное, по мнению налогового органа, исключение налогоплательщиком из налоговой базы для исчисления ЕСН выплат в виде компенсации работникам за неиспользованный отпуск.

По мнению налогового органа, согласно п. 8 ст. 255 Налогового кодекса РФ денежная компенсация части отпуска, превышающей 28 календарных дней, подлежит включению в состав затрат на оплату труда при определении базы по налогу на прибыль, в связи с чем является объектом обложения ЕСН.

Полагая, что решение налогового органа нарушает его права, налогоплательщик обратился в арбитражный суд с заявлением о признании его недействительным.

Позиция суда.

Удовлетворяя заявленные требования, арбитражный суд исходил из положений п. 1 и 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ.

В соответствии с п. 49 ст. 270 Налогового кодекса РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются иные расходы, не соответствующие критериям, указанным в п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ.

Как установлено арбитражным судом и подтверждается материалами дела, спорные выплаты произведены налогоплательщиком за счет оставшейся в распоряжении организации прибыли.

При этом судом учтено, что к расходам на оплату труда в соответствии с п. 8 ст. 255 Налогового кодекса РФ относятся денежные компенсации за неиспользованный отпуск в соответствии с трудовым законодательством РФ.

По смыслу указанной нормы расходами на оплату труда являются только те денежные компенсации, которые предусмотрены трудовым законодательством.

Учитывая, что ст. 126 Трудового кодекса РФ не допускает замены части отпуска, превышающей 28 календарных дней, денежной компенсацией для лиц, работающих на вредных и опасных производствах, выплата такой компенсации не может быть отнесена к расходам на оплату труда, а следовательно, и на затраты, уменьшающие налогооблагаемую прибыль в целях главы 25 Налогового кодекса РФ. Поэтому арбитражный суд пришел к выводу о том, что указанные затраты не являются расходами, предусмотренными ст. 252 Налогового кодекса РФ.

Таким образом, налогоплательщиком правомерно не включены в налоговую базу для исчисления ЕСН за 2004 год выплаты в виде компенсаций основного отпуска.

Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 01.02.2006 № Ф04-2636/2005(19198-А27-14), Ф04-2636/2005(19592-А27-14)

Вывод суда

Компенсационные выплаты за неиспользованный отпуск работникам вредных и опасных производств при наличии запрета на замену отпуска денежной компенсацией не могут относиться к расходам, предусмотренным ст. 252 Налогового кодекса РФ, в связи с чем отсутствуют основания для их включения в налоговую базу по ЕСН.

Суть дела

По результатам камеральной проверки налоговой декларации по ЕСН за 2003 г., представленной организацией, налоговым органом принято решение о доначислении налогоплательщику ЕСН, пеней и штрафа по ст. 122 Налогового кодекса РФ.

Основанием для доначисления налога, пени и привлечения к налоговой ответственности послужило невключение в налоговую базу сумм компенсаций за неиспользованный отпуск.

Налогоплательщик обратился в арбитражный суд с заявлением о признании решения налогового органа недействительным. По его мнению, спорные выплаты не могут быть квалифицированы в качестве компенсации за неиспользованный отпуск в соответствии с трудовым законодательством, в связи с чем не могут относиться на расходы при определении налогооблагаемой прибыли как выплаченные за счет чистой прибыли и не подлежат обложению ЕСН.

Позиция суда

Признавая недействительным решение налогового органа, суд исходил из того, что указанные компенсации, выплаченные при наличии запрета на замену отпуска денежной компенсацией, не могут относиться к расходам, предусмотренным ст. 252 Налогового кодекса РФ, в связи с чем отсутствуют основания для их включения в налоговую базу по ЕСН.

Судом отклонены доводы о том, что компенсационные выплаты, в том числе за неиспользованный отпуск работникам вредных и опасных производств, соответствуют требованиям ст. 252 Налогового кодекса РФ и

spori.indd 199 28.08.2007 18:38:32

относятся к расходам, уменьшающим полученные доходы; нарушение трудового законодательства не является основанием для исключения из расходов на оплату труда фактически выплаченных денежных компенсаций за неиспользованный отпуск.

При этом суд сослался на положения п. 1 и 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ.

В соответствии с п. 49 ст. 270 Налогового кодекса РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются иные расходы, не соответствующие критериям, указанным в п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ; в данном случае затраты являются обоснованными и документально подтвержденными, следовательно, соответствующими критериям п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ.

По смыслу п. 8 ст. 255 Налогового кодекса РФ не все денежные компенсации являются расходами на оплату труда, а только те, выплата которых предусмотрена трудовым законодательством.

Таким образом, на основании п. 1 ст. 11 Налогового кодекса РФ суд учел при рассмотрении спора положения ст. 126 Трудового кодекса РФ.

При наличии в трудовом законодательстве запрета на замену в определенных случаях отпуска денежной компенсацией выплата такой компенсации не может быть отнесена к расходам на оплату труда, а следовательно, и на затраты, уменьшающие налогооблагаемую прибыль в целях главы 25 Налогового кодекса РФ.

В связи с этим суд пришел к выводу, что указанные затраты не являются расходами, предусмотренными ст. 252 Налогового кодекса РФ.

Судом также отклонена ссылка на письмо МНС России от 20.02.2004 № 02-5-10/6 «Об учете денежной компенсации взамен очередного оплачиваемого отпуска в составе расходов на оплату труда», в котором указано, что любые вознаграждения, осуществляемые в пользу работников, будут учитываться для целей налогообложения прибыли только в случае, если возможность осуществления подобных выплат будет предусмотрена в трудовом договоре или в законодательстве РФ; порядок выплаты денежной компенсации взамен неиспользованного отпуска предусмотрен ст. 126, 127 Трудового кодекса РФ, при этом ст. 126 Трудового кодекса РФ установлены ограничения по предоставлению таких компенсаций.

Данное письмо не относится в силу п. 2 ст. 4 Налогового кодекса РФ к актам законодательства о налогах и сборах, вместе с тем оно обязательно для исполнения налоговыми органами, а также ориентирует налогоплательщиков на соблюдение именно такого порядка формирования состава расходов на оплату труда.

Таким образом, произведенные налогоплательщиком выплаты не признаются объектом налогообложения в соответствии с п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ.

При принятии оспариваемого решения по результатам камеральной проверки налоговый орган не проверил, предусматривалась ли выплата компенсаций взамен дополнительного отпуска работникам, работающим на вредных и опасных производствах, в трудовых договорах работников, в коллективном договоре или в ином локальном акте организации, а также документально не опроверг доводы и документы, представленные налогоплательщиком в подтверждение выплаты спорных компенсаций за счет чистой прибыли.

В арбитражной практике встречаются споры по вопросу о том, облагаются ли ЕСН выплаченные работникам суммы материальной помощи к отпуску, различного вида надбавки, премии и другие выплаты.

Исходя из положений п. 1 ст. 236 Налогового кодекса РФ объектом налогообложения для организаций, производящих выплаты физическим лицам, признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям), а также по авторским договорам.

Следует отметить, что согласно абз. 1 ст. 255 Налогового кодекса РФ в расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства РФ, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

Иными словами, если данные выплаты предусмотрены в коллективном договоре, а также в трудовых договорах (контрактах), заключенных с работниками, затраты

spori.indd 200 28.08.2007 18:38:37

на оплату таких выплат относятся в расходы на оплату труда.

Исключение составляют выплаты и вознаграждения (вне зависимости от формы, в которой они производятся), если они не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций в текущем отчетном (налоговом) периоде.

Такие выплаты на основании п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ не признаются объектом налогообложения единым социальным налогом.

Так, материальная помощь, выплачиваемая работникам организации, не является объектом налогообложения по ЕСН на основании пункта 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ, поскольку не учитывается в целях налогообложения прибыли (см.письмо Минфина России от 01.09.2004 № 03-05-02-04/10).

Согласно п. 23 ст. 270 Налогового кодекса РФ при определении налоговой базы не учитываются расходы в виде сумм материальной помощи работникам (в том числе для первоначального взноса на приобретение и (или) строительство жилья, на полное или частичное погашение кредита, предоставленного на приобретение и (или) строительство жилья, беспроцентных или льготных ссуд на улучшение жилищных условий, обзаведение домашним хозяйством и иные социальные потребности).

В рассмотренном деле арбитражный суд согласился с позицией Минфина России.

Но необходимо отметить, что данная позиция не является однозначной.

Так, в Постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 15.09.2005 № А82-7994/2004-27 суд сделал вывод о том, что выплата материальной помощи к отпуску является выплатой, непосредственно связанной с выполнением трудовых функций и получением дохода; входит в установленную в организации систему оплаты труда и, следовательно, подлежит отнесению на затраты при исчислении налога на прибыль, как и начисленный на сумму этой выплаты ЕСН.

Так что, решать налогоплательщикам, так как отстаивать свои позиции им придется, скорее всего, в суде.

Постановление ФАС Поволжского округа от 21.03.2006 по делу № А06-3137У/4-13/05

Вывод суда

Материальная помощь к отпуску не включается в налогооблагаемую базу по ЕСН, так как непосредственно не связана с выполнением работниками их трудовых обязанностей и не уменьшает налоговую базу по налогу на прибыль организаций.

Суть дела

Налоговым органом проведена камеральная налоговая проверка представленных организацией уточненных расчетов по авансовым платежам по ЕСН за 9 месяцев 2004 г.. По результатам проверки принято решение об отказе в привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности в связи с тем, что на авансовые платежи штрафные санкции не начисляются, и доначислении к уплате ЕСН за 9 месяцев 2004 г..

На основании ст. 41 Трудового кодекса РФ, дающей право работодателям устанавливать льготы и преимущества для работников, более благоприятные по сравнению с установленными законами и иными нормативными правовыми актами и соглашениями и Положением о системе оплаты труда работников Банка России от 29.12.2003 № 245-П-ДСП, работникам банка оказывается материальная помощь к ежегодному отпуску в размере двух должностных окладов.

По мнению налогового органа, указанные выплаты подлежали обложению ЕСН, что и явилось основанием для доначисления налогоплательщику по результатам проверки суммы ЕСН.

Налогоплательщик обжаловал решение налогового органа в арбитражном суде.

Позиция суда

Признавая решение налогового органа недействительным, суд исходил из следующего.

В соответствии с п. 1 ст. 236 Налогового кодекса РФ объектом налогообложения по ЕСН признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым договорам и договорам гражданско-правового характера, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям), а также по авторским договорам. Пунктом 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ определено, что у налогоплательщиков-организаций не признаются объектом налогообложения по ЕСН выплаты, которые не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций в текущем отчетном (налоговом) периоде.

Согласно ст. 255 Налогового кодекса РФ к расходам на оплату труда, учитываемым при

spori.indd 201 28.08.2007 18:38:41

налогообложении прибыли и, как следствие, включаемым в налогооблагаемую базу по ЕСН, относятся любые начисления работникам в денежной и (или) натуральных формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, а также другие виды расходов, произведенных в пользу работника, предусмотренных трудовым договором и (или) коллективным договором.

Статьей 252 Налогового кодекса РФ установлено, что в целях налогообложения прибыли полученные доходы уменьшаются на сумму произведенных расходов, за исключением расходов, указанных в ст. 270 НК РФ (например, материальная помощь работникам). Следовательно, выплаты, которые предусмотрены в трудовом и (или) коллективном договоре, но которые исключены из состава учитываемых расходов ст. 270 Налогового кодекса РФ, не уменьшают полученные доходы.

Минфин России и МНС России письмами соответственно от 01.09.2004 № 03-05-02-04/10 и от 18.10.2004 № 05-1-11/415 на запросы Банка России разъясняют, что выплаты в пользу работников, которые не относятся к расходам на оплату труда, так как непосредственно не связаны с выполнением работниками их трудовых обязанностей и с деятельностью организации, не уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль организаций и, следовательно, не включаются в налогооблагаемую базу по ЕСН.

Из материалов дела следует, что согласно налоговой декларации по налогу на прибыль за 9 месяцев 2004 г. материальная помощь к отпуску налогоплательщиком не была включена в расходы, уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль в текущем отчетном периоде.

Следовательно, оснований для доначисления ЕСН по указанным выплатам у налогового органа не имелось.

Иное приведет к двойному налогообложению расходов на выплату материальной помощи работникам (по налогу на прибыль и ЕСН).

Постановление ФАС Московского округа от 06.04.2006, 30.03.2006 № КА-А40/2484-06 по делу № А40-42010/05-75-354

Вывод суда

Надбавки работникам, имеющим ученую степень, не являются объектом обложения ЕСН.

Суть дела

Решением налогового органа организация привлечена к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренного п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ, — за неполную уплату сумм ЕСН в результате занижения налоговой базы, в виде штрафа в размере 20% от суммы неуплаченного налога, а также организации предложено уплатить доначисленные налог и пени за его несвоевременную уплату.

При вынесении указанного решения налоговый орган исходил из того, что налогоплательщик в нарушение п. 1 ст. 236 Налогового кодекса РФ не включил в налогооблагаемую базу надбавки руководителям и специалистам, имеющим ученую степень.

Налогоплательщик обратился в арбитражный суд с заявлением о признании решения налогового органа недействительным.

Позиция суда

Удовлетворяя заявленные требования, арбитражный суд исходил из положений п. 1 и 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ.

В силу ст. 255 Налогового кодекса РФ в расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства РФ, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

Поскольку доплата за ученую степень до 10% от месячного должностного оклада, предусмотренная в коллективном договоре между руководством и профсоюзной организацией на 2001-2003 гг. (продлен на 2004 г.), ни к одному из перечисленных выше начислений не относится, то, как указал арбитражный суд, не может включаться в состав расходов по оплате труда, включаемых в расходы, связанные с производством и реализацией, указанные в ст. 255 Налогового кодекса РФ.

Так как доплата за ученую степень производилась за счет прибыли, остающейся в распоряжении налогоплательщика, арбитражный суд указал, что они не образуют объекта налогообложения ЕСН, в связи с чем оспариваемое решение налогового органа в части доначисления сумм ЕСН, пени, привлечения к ответственности в виде штрафа является незаконным.

spori.indd 202 28.08.2007 18:38:46

Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 15.03.2006 № Ф04-1835/2006(20502-А27-26) по делу № А27-23427/05-6

Вывод суда

Премии, выплаченные работникам организации за составление бухгалтерской отчетности, не подлежат обложению ЕСН, поскольку данные выплаты не предусмотрены ни законодательством, ни трудовыми договорами, ни коллективным договором и при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций не отнесены налогоплательщиком к расходам на оплату труда.

Суть дела

По результатам проведенной выездной налоговой проверки организации налоговым органом с учетом акта проверки, а также возражений налогоплательщика принято решение, которым налогоплательщику доначислен ЕСН.

Основанием для доначисления ЕСН послужило невключение налогоплательщиком в налоговую базу выплат в пользу работников в виде премий.

Руководствуясь ст. 255 Налогового кодекса РФ, ст. 144 Трудового кодекса РФ, налоговый орган полагает, что премия является единовременным поощрительным начислением стимулирующего характера, установленным работодателем, поэтому является объектом налогообложения при исчислении ЕСН как выплаты в пользу физических лиц.

Следовательно, оплата премии за производственные результаты, за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и иные подобные показатели является объектом налогообложения при исчислении ЕСН как выплаты в пользу физических лиц по трудовым договорам.

На основании решения в адрес налогоплательщика направлено требование об уплате налогов в добровольном порядке.

Считая вынесенные решение и требование налогового органа незаконными, налогоплательщик обратился в арбитражный суд с заявлением о признании их недействительными.

Полагаем, что источник выплаты премии имеет решающее значение при формировании налоговой базы по ЕСН. Исключенные из налоговой базы поощрения носят индивидуальный характер, не зависят от четких критериев трудовой деятельности работников, являются субъективной оценкой руководством организации трудовой деятельности работников, выплачиваются исключительно на основании приказа генерального директора организации, не предусмотрены законодательством РФ, трудовыми договорами с работниками и положением о премировании в организации и в этой связи не могут включаться в расходы на оплату труда при налогообложении прибыли.

Позиция суда

Суд, удовлетворяя заявленные налогоплательщиком требования о признании недействительным решения налогового органа в части доначисления ЕСН, исходил из положений п. 1 и 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ.

Пунктом 1 ст. 237 Налогового кодекса РФ установлено, что налоговая база налогоплательщиков определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, предусмотренных п. 1 ст. 236, начисленных налогоплательщиками за налоговый период в пользу физических лиц.

Исходя из названных норм права, законодательство установило зависимость, в соответствии с которой, если налогоплательщик при определении налоговой базы по налогу на прибыль не отнес произведенные выплаты к расходам на оплату труда (соответственно заплатив налог на прибыль), то данные выплаты не подлежат обложению ЕСН.

Как установлено судом, подтверждается материалами дела и не оспаривается налоговым органом, премии за составление бухгалтерской отчетности выплачены работникам за счет чистой прибыли, то есть не отнесены к расходам на оплату труда при исчислении налога на прибыль.

Суд сделал вывод, что указанные выплаты не могут быть отнесены к расходам на оплату труда на основании ст. 255 Налогового кодекса РФ, поскольку премии, выплаченные работникам организации за составление бухгалтерской отчетности, не предусмотрены ни законодательством, ни трудовыми договорами, ни коллективным договором, который организацией не заключался с работниками. Указанные выплаты также не предусмотрены положением организации о премировании.

На основании изложенного суд пришел к выводу, что у налогового органа отсутствовали основания для доначисления налогоплательщику ЕСН.

Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 22.06.2006 № А33-20114/05-Ф02-2875/06-С1 по делу № А33-20114/05

Вывод суда

Суммы премий, выплаченных организацией своим работникам за счет прибыли, остающей-

spori.indd 203 28.08.2007 18:38:50

ся у хозяйствующего субъекта, освобожденного от уплаты налога на прибыль в силу п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ, не признаются объектом налогообложения ЕСН.

Суть дела

Налоговым органом проведена выездная налоговая проверка деятельности организации по вопросам правильности исчисления и уплаты ЕСН, в ходе которой в том числе было установлено неправильное исчисление и неперечисление в бюджет ЕСН за 2004 г. в результате невключения в налогооблагаемую базу сумм премий, выплачиваемых работникам этой организации.

По результатам проверки налоговый орган принял решение, согласно которому налогоплательщик привлечен к ответственности по п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ, ему доначислены налог и соответствующие пени.

Не согласившись с принятым решением, организация оспорила его в арбитражном суде.

Позиция суда

Согласно п. 1 ст. 236 Налогового кодекса РФ объектом налогообложения ЕСН признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые работодателями в пользу работников по всем основаниям, в том числе вознаграждения (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям) по договорам гражданско-правового характера, предметом которых является выполнение работ (оказание услуг), а также по авторским и лицензионным договорам; выплаты в виде материальной помощи и иные безвозмездные выплаты в пользу физических лиц, не связанных с налогоплательщиком трудовым договором, либо договором гражданско-правового характера, предметом которого является выполнение работ (оказание услуг), либо авторским или лицензионным договором.

В то же время п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ предусмотрены изъятия из налогооблагаемой базы: выплаты и вознаграждения работникам (вне зависимости от формы, в которой они производятся) не признаются объектом налогообложения, если у налогоплательщиков-организаций такие выплаты не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций в текущем отчетном (налоговом) периоде.

Таким образом, при определении объекта налогообложения по ЕСН нормы п. 1 ст. 236 Налогового кодекса РФ применяются с учетом положений пункта 3 указанной ст.

Согласно п. 1 ст. 237 Налогового кодекса РФ налоговая база для работодателей определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, предусмотренных п. 1 ст. 236 Налогового кодекса РФ, начисленных работодателями за налоговый период в пользу работников.

Как установлено судом, в проверяемый период налогоплательщик производил поощрительные выплаты работникам, осуществляющим выполнение обязанностей по трудовому договору, и выплаченные суммы премий не относил на расходы по налогу на прибыль организаций. Данный факт налоговым органом не опровергается.

В соответствии со ст. 2.1 Федерального закона от 06.08.2001 № 110-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса РФ и некоторые другие акты законодательства РФ о налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных актов (положений актов) законодательства РФ о налогах и сборах» налоговая ставка по налогу на прибыль организаций для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) по деятельности, связанной с реализацией произведенной ими сельскохозяйственной продукции, а также с реализацией произведенной и переработанной данными организациями собственной сельскохозяйственной продукции, в 2004-2005 гг. устанавливается в размере 0 процентов.

Таким образом, указанной нормой сельхозпроизводителям устанавливается льгота по уплате налога на прибыль организаций.

Налоговый орган не оспаривает, что налогоплательщик является сельскохозяйственным товаропроизводителем и имеет право на указанную льготу.

Довод налогового органа о наличии у налогоплательщика обязанности формирования налоговой базы по налогу на прибыль обоснован, однако это не свидетельствует о необходимости включения сумм премий, выплаченных работникам, в состав расходов по налогу на прибыль на основании ст. 255 Налогового кодекса РФ как расходов на оплату труда.

В соответствии со ст. 255 Налогового кодекса РФ в расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмот-

spori.indd 204 28.08.2007 18:38:54

ренные нормами законодательства РФ, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

Исходя из буквального толкования положений ст. 255 Налогового кодекса РФ, следует, что все перечисленные виды расходов на оплату труда должны быть предусмотрены нормами законодательства РФ, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

При формировании налогооблагаемой базы по налогу на прибыль в силу ст. 270 Налогового кодекса РФ не могут учитываться в том числе расходы на любые виды вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам, помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров (контрактов), и в виде премий, выплачиваемых работникам за счет средств специального назначения или целевых поступлений (п. 21, 22).

В данном случае выплаты премий работникам организации не предусмотрены действующим законодательством, трудовыми договорами с работниками либо коллективным договором. Решение о направлении в 2004 г. нераспределенной прибыли на поощрительные выплаты работникам было принято общим собранием акционеров организации.

Источником выплат указанных премий являлись средства специального назначения — фонда премирования, созданного в 2004 г. на основании приказа генерального директора и сформированного за счет остающейся в распоряжении организации нераспределенной прибыли, которой следует признать как прибыль, остающуюся у налогоплательщика после уплаты налога на прибыль, так и прибыль, остающуюся у хозяйствующего субъекта, освобожденного от уплаты налога на прибыль.

Таким образом, налогоплательщик правомерно квалифицировал указанные выплаты как премии, не подлежащие отнесению к расходам по налогу на прибыль организаций, и обоснованно не включил их в налогооблагаемую базу по ЕСН на основании п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ.

Постановление ФАС Уральского округа от 11.04.2006 № Ф09-2475/06-С2 по делу № А07-35525/05

Вывод суда

Суммы, выплаченные работникам в виде премии к Новому году за счет чистой прибыли организации, не облагаются ЕСН.

Суть дела

Организация обратилась в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа в части начисления ЕСН, а также соответствующих сумм пеней и штрафа.

Основанием для принятия оспариваемого решения явилось неправомерное, по мнению налогового органа, невключение в объект обложения ЕСН сумм премий, выплаченных к Новому году.

Позиция суда

Удовлетворяя заявленные требования, суд указал, что согласно п. 1 ст. 236 Налогового кодекса РФ объектом налогообложения для налогоплательщиков, указанных в абзацах 2, 3 подп. 1 п. 1 ст. 235 Налогового кодекса РФ, признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям), а также по авторским договорам.

При этом, как установлено п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ, указанные в п. 1 ст. 236 Налогового кодекса РФ выплаты и вознаграждения вне зависимости от формы, в которой они производятся, не признаются объектом налогообложения по ЕСН, если у налогоплательщиков-организаций такие выплаты не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций в текущем отчетном (налоговом) периоде.

Анализ правовых норм, закрепленных в ст. 236, 237 Налогового кодекса РФ, позволяет сделать вывод о том, что, определяя объект налогообложения и порядок расчета налоговой базы по ЕСН, законодатель предусмотрел условие для исключения из числа объектов налогообложения выплат, начисленных налогоплательщиком в пользу работников. Таким условием является осуществление указанных выплат за счет средств, остающихся в распоряжении организации после уплаты налога на доходы организаций.

Судом установлено, что суммы, выплаченные работникам в виде премии к Новому году, не были отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль за 2004 г.

Поскольку указанные выплаты произведены за счет чистой прибыли организации, суд признал недействительным решение налогового органа в части начисления ЕСН, пени и штрафа.

spori.indd 205 28.08.2007 18:38:59

Постановление ФАС Центрального округа от 28.04.2006 по делу № А68-АП-326/10-05

Вывод суда

Премии, выплаченные за счет средств фонда специального назначения, не подлежат обложению ЕСН.

Суть дела

Налоговым органом проведена выездная налоговая проверка соблюдения налогового законодательства за 2002-2003 гг., по результатам которой принято решение о доначислении налогоплательщику ЕСН, пени, а также о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности по п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ за неуплату налога в виде взыскания штрафа.

Основанием для доначисления указанных сумм явилось то обстоятельство, что налогоплательщик в нарушение п. 1 ст. 236, п. 1 ст. 237 и п. 2 ст. 255 Налогового кодекса РФ при определении налоговой базы для исчисления ЕСН не учитывал начисления стимулирующего характера, в том числе премии за производственные результаты.

Не согласившись с ненормативным актом налогового органа, налогоплательщик оспорил его в судебном порядке.

Позиция суда

При рассмотрении дела суд руководствовался положениями п. 1 и 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ.

В силу ст. 255 Налогового кодекса РФ в расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства РФ, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

Пунктом 1 ст. 237 Налогового кодекса РФ определено, что налоговая база налогоплательщиков-работодателей, производящих выплаты наемным работникам, определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, предусмотренных п. 1 ст. 236 Налогового кодекса РФ, начисленных налогоплательщиками за налоговый период в пользу физических лиц.

При определении налоговой базы учитываются любые выплаты и вознаграждения (за исключением сумм, указанных в ст. 238 Налогового кодекса РФ) вне зависимости от формы, в которой осуществляются данные выплаты.

Пунктом 22 ст. 270 Налогового кодекса РФ установлено, что при определении налоговой базы не учитываются расходы в виде премий, выплачиваемых работникам за счет средств специального назначения или целевых поступлений.

В соответствии с Приказом МНС России от 20.12.2002 № БГ-3-02/729 (в редакции Приказа МНС России от 27.10.2003 № ВГ-3-02/569 с изменениями, внесенными решением ВАС РФ от 14.08.2003 № 8551/03) под «средствами специального назначения», упомянутыми в п. 22 ст. 270 Налогового кодекса РФ, следует понимать средства, определенные собственником организации для выплаты премий.

Из коллективного договора видно, что за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации за вычетом средств, направленных на потребление, уплату налогов и других обязательных платежей, из фонда генерального директора производятся выплаты отдельным работникам для поощрения за достигнутые высокие показатели в работе или за выполнение особых заданий.

Материалами дела подтверждено, что все выплаты в пользу своих работников, включенные налоговым органом в налогооблагаемую базу по ЕСН, налогоплательщик производил за счет фонда специального назначения, сформированного за счет нераспределенной прибыли (фонда потребления).

Исследуя фактические обстоятельства дела, суд установил, что налогоплательщик осуществлял выплаты премий своим работникам за счет средств фонда специального назначения (фонда потребления), что не предусмотрено трудовыми либо гражданско-правовыми договорами с работниками. Указанный фонд создан в организации за счет распределения чистой прибыли, оставшейся в распоряжении организации после уплаты налога на прибыль.

Поскольку налогоплательщиком в спорные периоды производились выплаты за счет целевых поступлений, которые в соответствии с п. 22 ст. 270 Налогового кодекса РФ не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организации, суд сделал вывод об отсутствии оснований для включения спорных социальных выплат в расходы на оплату труда, которые подлежат учету при налогообложении прибыли,

spori.indd 206 28.08.2007 18:39:05

следовательно, налогоплательщик правомерно не включил указанную сумму выплат в налоговую базу по ЕСН в силу п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ.

Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 22.03.2006 № А33-17146/05-Ф02-1200/06-С1 по делу № А33-17146/05

Вывод суда

Выплаты премий (тринадцатой зарплаты), не предусмотренных действующим законодательством, трудовыми договорами либо коллективным трудовым договором, не носящих систематического и регулярного характера, налогоплательщик правомерно на основании п. 21 ст. 270 Налогового кодекса РФ квалифицировал как расходы на любые виды вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудового договора, не подлежащие обложению ЕСН.

Суть дела

Налоговым органом проведена выездная налоговая проверка организации по вопросам исполнения и соблюдения законодательства о налогах и сборах, полноты и своевременности перечисления ЕСН за 2002-2003 гг.

В ходе проверки налоговым органом установлено, что в 2002 г. налогоплательщиком занижены объект налогообложения, а также налоговая база для исчисления ЕСН за 2002 г. на суммы выплаченной по итогам работы организации тринадцатой заработной платы.

По мнению налогового органа, спорные выплаты (тринадцатая зарплата), вытекающие из трудовых отношений и носящие стимулирующий характер, должны быть отнесены в расходы на оплату труда как уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль и, следовательно, включены в налогооблагаемую базу по ЕСН.

Решением налогового органа налогоплательщик привлечен к налоговой ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ, за неуплату налога в виде штрафа. Также данным решением налогоплательщику доначислены ЕСН и пени по данному налогу.

Требованием налогоплательщику предложено в добровольном порядке уплатить начисленные штрафные санкции. Неисполнение требования явилось основанием для обращения налогового органа в арбитражный суд с заявлением о взыскании с налогоплательщика налоговых санкций в судебном порядке.

Позиция суда

Отказывая в удовлетворении заявленных требований, суд исходил из того, что, поскольку спорные выплаты не предусмотрены действующим законодательством, трудовыми договорами либо коллективным трудовым договором, не носили систематического и регулярного характера, налогоплательщик правомерно квалифицировал данные выплаты (тринадцатую заработную плату) как расходы на любые виды вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудового договора.

В течение 2002 г. налогоплательщик произвел разовые выплаты работникам тринадцатой заработной платы из прибыли, оставшейся в распоряжении организации по итогам работы за 2001 и 2002 гг. в соответствии с протоколами общих собраний учредителей. Целью выплаты тринадцатой заработной платы по итогам работы за 2002 г. являлось поощрение трудовой инициативы и повешение заинтересованности работников организации в формировании итоговых финансовых показателей деятельности организации.

В силу п. 1 ст. 23 Налогового кодекса РФ налогоплательщики обязаны уплачивать законно установленные налоги.

В соответствии со ст. 52-55 Налогового кодекса РФ налогоплательщик исчисляет сумму налога по итогам каждого налогового (а в случаях, установленных законом, — отчетного) периода на основе налоговой базы, то есть исходя из реальных финансовых результатов своей экономической деятельности за данный налоговый (отчетный) период.

В силу п. 1 ст. 38 Налогового кодекса РФ объектами налогообложения могут являться операции по реализации товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) либо иной объект, имеющий стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности по уплате налога.

На основании п. 1 ст. 53 Налогового кодекса РФ налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристику объекта налогообложения.

spori.indd 207 28.08.2007 18:39:11

Применительно к ЕСН объектом налогообложения для организаций в соответствии с п. 1 ст. 236 Налогового кодекса РФ признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые работодателями в пользу работников по всем основаниям, в том числе вознаграждения (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям) по договорам гражданско-правового характера, предметом которых является выполнение работ (оказание услуг), а также по авторским и лицензионным договорам; выплаты в виде материальной помощи и иные безвозмездные выплаты в пользу физических лиц, не связанных с налогоплательщиком трудовым договором, либо договором гражданско-правового характера, предметом которого является выполнение работ (оказание услуг), либо авторским или лицензионным договором.

При определении налоговой базы не учитываются расходы на любые виды вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров (контрактов) согласно п. 21 ст. 270 Налогового кодекса РФ.

Согласно п. 1 ст. 237 Налогового кодекса РФ налоговая база для работодателей определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, предусмотренных п. 1 ст. 236 Налогового кодекса РФ, начисленных работодателями за налоговый период в пользу работников с учетом положений п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ.

Налоговый орган не оспаривает факт того, что расходы по выплате тринадцатой заработной платы не отнесены налогоплательщиком к расходам при исчислении налога на прибыль.

Довод налогового органа о необходимости включения указанных выплат в состав расходов по налогу на прибыль на основании ст. 255 Налогового кодекса РФ как расходов на оплату труда обоснованно не принят арбитражным судом.

В соответствии со ст. 255 Налогового кодекса РФ в расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства РФ, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

Исходя из буквального толкования положений ст. 255 Налогового кодекса РФ, следует, что все перечисленные виды расходов на оплату труда должны быть предусмотрены нормами законодательства РФ, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

Так как данные выплаты не предусмотрены действующим законодательством, трудовыми договорами либо коллективным трудовым договором (отсутствует в организации), не носили систематического и регулярного характера, налогоплательщик правомерно на основании ст. 270 Налогового кодекса РФ квалифицировал указанные выплаты как расходы на любые виды вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров.

Доводы налогового органа о том, что приказы о выплате тринадцатой заработной платы следует считать локальными нормативными актами, что в силу ст. 129 Трудового кодекса РФ относит их к числу актов, содержащих нормы об оплате труда, и свидетельствует о включении произведенных выплат в оплату труда, не могут быть приняты, так как нормативным является акт уполномоченного органа или лица, устанавливающий правила поведения, обязательные для неопределенного круга лиц, рассчитанные на неоднократное применение. Приказы директора приняты во исполнение решения учредителей и признаков нормативного акта не имеют.

Арбитражным судом установлено, что спорные выплаты произведены за счет чистой прибыли организации и не включены в расходы по налогу на прибыль. При таких обстоятельствах налогоплательщик правомерно не включил их в налогооблагаемую базу по ЕСН на основании пункта 3 ст. 236 НК РФ.

Учитывая вышеизложенное, доначисление ЕСН, а также привлечение налогоплательщика к ответственности по п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ за неуплату налога в результате занижения налогооблагаемой базы является незаконным.

Постановление ФАС Московского округа от 21.02.2006, 14.02.2006 № КА-А40/271-06 по делу № А40-35776/05-117-338

Вывод суда

Выплаченные работникам премии не подлежат обложению ЕСН в силу п. 3 ст. 236

spori.indd 208 28.08.2007 18:39:15

Налогового кодекса РФ, если у налогоплательщика такие выплаты не входят в фонд оплаты труда и не относятся к расходам, уменьшающим базу по налогу на прибыль.

Суть дела

Налоговым органом проведена выездная налоговая проверка организации по ЕСН за 2002-2004 гг., по результатам которой принято решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренного п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ, которым налогоплательщику также доначислены ЕСН и пени.

По мнению налогового органа, налогоплательщик неправомерно не включил в налогооблагаемую базу сумму премий, выплаченных сотрудникам по результатам работы.

Налогоплательщик обратился в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа.

Позиция суда

Арбитражный суд признал недействительным оспариваемое решение налогового органа ввиду его несоответствия ст. 236 и 270 Налогового кодекса РФ.

Статьей 237 Налогового кодекса РФ установлено, что налоговая база налогоплательщиков определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, предусмотренных п. 1 ст. 236 Налогового кодекса РФ, начисленных работодателями за налоговый период в пользу работников.

Следовательно, из положений п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ следует, что налогоплательщик либо относит произведенные им выплаты работникам на уменьшение базы, облагаемой налогом на прибыль, и, соответственно, уплачивает налог на прибыль в меньшем размере, либо производит эти выплаты за счет чистой прибыли и уплачивает ЕСН в меньшем размере.

При определении налоговой базы не учитываются расходы на любые виды вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров (контрактов) в соответствии с п. 21 ст. 270 Налогового кодекса РФ.

В силу п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ выплаты и вознаграждения, не отнесенные к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций в текущем отчетном (налоговом) периоде, не относятся к объектам налогообложения по ЕСН.

Налоговым органом не оспаривается факт выплаты вознаграждений за счет прибыли организации. Следовательно, не отнеся соответствующие выплаты к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль в спорный период, налогоплательщик правомерно не включил данные выплаты в базу по ЕСН.

Исходя из буквального толкования положений п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ, налогоплательщик вправе предусмотреть выплаты (вознаграждения) работникам, которые не входят в фонд оплаты труда и не относятся к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль, то есть производить эти выплаты из чистой прибыли, что и было осуществлено налогоплательщиком.

Из вышеизложенного можно сделать вывод, что Налоговый кодекс РФ предоставляет возможность налогоплательщику альтернативного варианта исчисления ЕСН: если выплаты стимулирующего характера не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу налога на прибыль, то ЕСН не начисляется; если указанные выплаты отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу на прибыль, то начисляется.

Довод налогового органа о том, что налогоплательщик обязан был включить спорные премии в фонд оплаты труда, признан судом несостоятельным.

Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 17.04.2006 № Ф04-10064/2005(20874-А27-37) по делу № А27-25794/05-6

Вывод суда

Если налогоплательщик производит выплаты премий за счет чистой прибыли и они не относятся к выплатам, указанным в п. 2 и 25 ст. 255 Налогового кодекса РФ, такие выплаты не включаются в налогооблагаемую базу по ЕСН.

Суть дела

Налоговым органом проведена выездная налоговая проверка организации по вопросам правильности исчисления и уплаты в бюджет ряда налоговых платежей. По результатам проверки принято решение, которым налогоплательщику в том числе предложено уплатить суммы доначисленных ЕСН, пени за его несвоевременную уплату и штрафные санкции за нарушение положений налогового законодательства.

spori.indd 209 28.08.2007 18:39:20

По мнению налогового органа, расходы организации на премирование должны быть включены в налогооблагаемую базу по ЕСН, поскольку выплата премии производилась на основании положения о премировании, в котором определена база для расчета премии.

Несогласие с указанным решением налогового органа послужило основанием для обращения налогоплательщика с настоящим заявлением в суд.

Позиция суда

Удовлетворяя заявленные требования, арбитражный суд исходил из положений п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ.

В силу части 1 ст. 65, п. 5 ст. 200 АПК РФ, п. 6 ст. 108 Налогового кодекса РФ бремя доказывания по данному факту возложено на налоговый орган.

Судом установлено и не оспорено налоговым органом, что выплаты, произведенные налогоплательщиком за 2002 и 2003 гг., осуществлены за счет прибыли и расходы не отнесены на уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль.

Доводы налогового органа о том, что расходы налогоплательщика на премирование должны быть включены в налогооблагаемую базу по ЕСН, поскольку выплата премии производилась на основании положения о премировании, в котором определена база для расчета премии, являющаяся составляющей фонда оплаты труда, являются неправомерными.

Суду не было представлено доказательств, подтверждающих, что в трудовых договорах, заключенных налогоплательщиком со своими работниками, работодатель в случае надлежащего выполнения обязанностей выплачивает работнику заработную плату соразмерно количеству и качеству затраченного труда и имеется ссылка на положение о премировании, следовательно, если в трудовой договор не включены те или иные начисления, предусмотренные в коллективном договоре или локальных нормативных актах либо на них нет ссылки, то такие начисления не могут быть приняты для целей налогообложения прибыли.

Более того, в акте выездной налоговой проверки и решении налогового органа отсутствуют ссылки на доказательства (первичные документы о выплате премии, приказы с указанием оснований выплаты премии и т.д.), подтверждающие их выплату из фонда заработной платы. Налоговым органом не оспаривается факт выплаты премии работникам за счет средств, оставшихся в распоряжении организации после уплаты налога на прибыль, в связи с чем данные выплаты обоснованно не были включены в базу для исчисления ЕСН.

По мнению суда, налоговым органом не представлено достаточных доказательств, подтверждающих, что произведенные выплаты премий и вознаграждений, предоставленных руководству и работникам налогоплательщика, являются объектом налогообложения ЕСН.

Таким образом, если налогоплательщик производит выплаты за счет чистой прибыли и они не относятся к выплатам, указанным в п. 2 ст. 255 Налогового кодекса РФ, такие выплаты не включаются в налогооблагаемую базу по ЕСН.

Постановление Президиума ВАС РФ от 20 марта 2007 г. № 13342/06

Выводы суда

Вознаграждения, выплаченные работникам по итогам работы за 2004 г. были произведены за счет прибыли прошлых лет, оставшейся в распоряжении общества после налогообложения. Согласно п. 1 ст. 270 Налогового кодекса РФ эти расходы не учитываются в целях налогообложения прибыли.

В соответствии с п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ выплаты и вознаграждения (вне зависимости от формы, в которой они производятся) не признаются объектом обложения единым социальным налогом, если у налогоплательщиков-организаций такие выплаты не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций в текущем отчетном (налоговом) периоде.

Суть дела

Межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы № 1 по Тверской области провела камеральную проверку расчета авансовых платежей по единому социальному налогу за I квартал 2005 г., представленный обществом с ограниченной ответственностью «Тверьэнергогаз». В ходе проверки инспекцией установлено, что общество не включило в налоговую базу по единому социальному налогу суммы вознаграждения, выплаченные работникам по итогам работы за 2004 г. По результатам проверки инспекцией принято решение от 02.08.2005 № 683-16 об отказе в привлечении к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения, которым обществу предложено уплатить 36 077 руб. единого социального налога и 1037 руб. 63 коп. пеней.

spori.indd 210 28.08.2007 18:39:25

В связи с неисполнением обществом требования от 05.08.2005 № 71733 об уплате указанных сумм, инспекцией приняты решение от 08.09.2005 № 34415 о взыскании налога за счет денежных средств на счетах общества в банках, а также решения от 08.09.2005 № 10040, 10041 и 10043 о приостановлении операций по этим счетам.

Не согласившись с вынесенными инспекцией решениями, общество обратилось в Арбитражный суд Тверской области с заявлением о признании их недействительными в части доначисления 36 077 руб. единого социального налога и 1037 руб. 63 коп. пеней.

Решением суда первой инстанции от 28.11.2005 заявленные требования удовлетворены.

Постановлением суда апелляционной инстанции от 16.03.2006 решение суда оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа постановлением от 23.06.2006 решение суда первой и постановление суда апелляционной инстанций отменил, в удовлетворении заявленных требований отказал.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд РФ, о пересмотре в порядке надзора постановления суда кассационной инстанции общество просит его отменить, ссылаясь на неправильное применение судом норм права, и оставить без изменения решение суда первой и постановление суда апелляционной инстанций.

Позиция суда

Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа, отменяя судебные акты первой и апелляционной инстанций и отказывая в удовлетворении заявленных требований, исходил из того, что выплаты вознаграждений по итогам работы за год предусмотрены коллективным договором общества, то есть являются расходами, уменьшающими налоговую базу по налогу на прибыль в соответствии с п. 2 ст. 255 Налогового кодекса РФ. При этом отклонены ссылки общества на п. 21 и 22 ст. 270 Налогового кодекса РФ.

Между тем суд кассационной инстанции не учел следующего: указанные выплаты были произведены за счет прибыли прошлых лет, оставшейся в распоряжении общества после налогообложения; согласно п. 1 ст. 270 Налогового кодекса РФ эти расходы не учитываются в целях налогообложения прибыли.

В соответствии с п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ выплаты и вознаграждения (вне зависимости от формы, в которой они производятся) не признаются объектом обложения единым социальным налогом, если у налогоплательщиков-организаций такие выплаты не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций в текущем отчетном (налоговом) периоде.

Таким образом, ссылка суда кассационной инстанции на информационное письмо Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 14.03.2006 № 106 «Обзор практики рассмотрения арбитражными судами дел, связанных с взысканием единого социального налога» неправомерна.

Постановление ФАС Уральского округа от 22.02.2006 № Ф09-738/06-С2 по делу № А60-19974/05

Вывод суда

Поскольку суммы, выплаченные работникам в виде пособий к отпуску, не были отнесены в расходы, уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль, то в силу п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ такие выплаты не признаются объектом обложения ЕСН.

Суть дела

Налоговым органом проведена выездная налоговая проверка организации по вопросу правильности исчисления, полноты и своевременности перечисления ЕСН, в ходе которой проверяющими установлено нарушение налогоплательщиком ст. 236 Налогового кодекса РФ вследствие невключения в объект обложения ЕСН сумм пособий к отпуску за 2002-2003 гг.

Указанное обстоятельство повлекло доначисление ЕСН, пеней и штрафа по п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ.

Организация обратилась в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа.

Позиция суда

Удовлетворяя заявленные требования, суд исходил из того, что спорные выплаты произведены налогоплательщиком за счет прибыли, остающейся в его распоряжении после уплаты налогов, и в силу п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ такие выплаты не признаются объектом обложения ЕСН.

В соответствии с п. 1 ст. 235 Налогового кодекса РФ плательщиками ЕСН признаются работодатели, производящие выплаты наемным работникам.

spori.indd 211 28.08.2007 18:39:31

Согласно части 1 ст. 236 Налогового кодекса РФ объектом налогообложения для налогоплательщиков-работодателей признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые работодателями в пользу работников по всем основаниям.

Вместе с тем в соответствии с п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ указанные в п. 1 и 2 данной статьи выплаты и вознаграждения не признаются объектом обложения ЕСН, если у налогоплательщика такие выплаты не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль предприятий и организаций.

Пунктом 1 ст. 237 Налогового кодекса РФ установлено, что налоговая база налогоплательщиков, указанных в абзацах 2 и 3 подп. 1 п. 1 ст. 235 Налогового кодекса РФ, определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, предусмотренных п. 1 ст. 236 НК РФ, начисленных работодателями за налоговый период в пользу работников. При определении налоговой базы учитываются любые выплаты и вознаграждения (за исключением сумм, указанных в ст. 238 Налогового кодекса РФ), начисленные работодателями работникам в денежной или натуральной форме или полученные работником от работодателя в виде иной материальной выгоды.

Судами установлено, что суммы, выплаченные работникам в виде пособий к отпуску, не были отнесены в расходы, уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль за 2002, 2003 гг.

Поскольку указанные выплаты произведены за счет чистой прибыли организации, суд признал недействительным решение налогового органа в части начисления ЕСН, пеней и штрафа.

Довод налогового органа о том, что произведенные спорные выплаты к отпуску должны включаться в расходы налогоплательщика на оплату труда в соответствии с требованиями, установленными ст. 255 Налогового кодекса РФ, подлежит отклонению, поскольку по смыслу указанной нормы расходами на оплату труда являются только те денежные компенсации, которые предусмотрены трудовым законодательством.

В данном случае пособия к отпуску установлены решением совета директоров, носят возможный, а не обязательный характер, в связи, с чем такие выплаты не учитываются при налогообложении прибыли, что, в свою очередь, позволяет не учитывать данные выплаты и при исчислении ЕСН.

Постановление ФАС Уральского округа от 16.05.2006 № Ф09-2876/06-С2 по делу № А60-13471/05

Вывод суда

Оплата командировочных расходов и выходного пособия сверх установленных законодательством норм, питания на курсах повышения квалификации, членских взносов, денежной компенсации части отпуска, превышающей 28 календарных дней, правомерно не включена организацией в налогооблагаемую базу по ЕСН, поскольку перечисленные выплаты не отнесены организацией к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль.

Суть дела

Налоговым органом проведена выездная налоговая проверка организации по вопросам правильности исчисления, полноты и своевременности удержания и перечисления в бюджет ЕСН. По результатам проверки принято решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности в виде взыскания штрафа по п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ, доначислении ЕСН и соответствующих сумм пеней.

Основанием для доначисления организации налога, пеней и привлечения ее к ответственности по п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ послужили выводы налогового органа о необоснованном невключении налогоплательщиком в налогооблагаемую базу по ЕСН оплаты командировочных расходов и выходного пособия сверх установленных законодательством норм, питания на курсах повышения квалификации, членских взносов, денежной компенсации части отпуска, превышающей 28 календарных дней, отнесенной к расходам организации, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль.

Не согласившись с вынесением вышеуказанного решения, налогоплательщик обратился в арбитражный суд с заявлением о признании его недействительным.

Позиция суда

Разрешая спор по существу, суд пришел к выводу о недействительности оспариваемого решения налогового органа исходя из положений п. 1 и 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ.

Судом установлено, что доказательств, свидетельствующих об отнесении организацией перечисленных выше выплат к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль, налоговым органом не представлено.

spori.indd 212 28.08.2007 18:39:36

В акте налоговой проверки, решении о привлечении к ответственности в нарушение п. 8 ст. 101 Налогового кодекса РФ не содержится документально подтвержденных фактов налоговых правонарушений с произведенными расчетами, отсутствуют ссылки на первичные документы и иные доказательства, подтверждающие наличие данного правонарушения.

При таких обстоятельствах суд признал недействительным оспариваемое решение налогового органа в части доначисления налогоплательщику ЕСН, пеней и штрафа, предусмотренного п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ.

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 02.06.2006 по делу № А26-1334/2005-211

Вывод суда

Денежные средства, выплаченные организацией своему сотруднику в виде авансов на командировочные, представительские и другие аналогичные расходы, целевое использование которых не подтверждено в установленные сроки оправдательными документами, не подлежат обложению ЕСН на основании п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ, поскольку организация списала сумму задолженности сотрудника за счет чистой прибыли и не включила эту сумму в расходы, уменьшающие базу по налогу на прибыль в текущем налоговом периоде.

Суть дела

Налоговым органом проведена выездная налоговая проверка организации по вопросам правильности исчисления ЕСН за период с 01.10.2003 по 30.06.2004. По результатам проверки вынесено решение, в соответствии с которым организации начислены ЕСН, пени и штраф по п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ. Налог начислен с денежных средств, выплаченных генеральному директору организации в виде авансов на командировочные, представительские и другие аналогичные расходы, целевое использование которых не подтверждено в установленные сроки оправдательными документами.

Организация оспорила решение налогового органа в арбитражном суде.

Позиция суда

Суд признал решение налогового органа недействительным исходя из следующего.

В соответствии с п. 1 ст. 236 Налогового кодекса РФ объектом обложения ЕСН признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям), а также по авторским договорам.

Согласно п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ указанные в п. 1 той же статьи выплаты и вознаграждения не признаются объектом налогообложения, если у налогоплательщиков-организаций такие выплаты не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций в текущем отчетном (налоговом) периоде.

В состав внереализационных расходов, учитываемых при расчете налога на прибыль, в соответствии с подп. 2 п. 2 ст. 265 Налогового кодекса РФ включаются безнадежные долги.

В соответствии с п. 2 ст. 266 Налогового кодекса РФ безнадежными долгами (долгами, нереальными ко взысканию) признаются те долги перед налогоплательщиком, по которым истек установленный срок исковой давности, а также те долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения, на основании акта государственного органа или ликвидации организации.

На момент проверки суммы, выплаченные генеральному директору организации, не являлись безнадежными долгами, а поэтому не могли учитываться при расчете налога на прибыль как внереализационные расходы.

Налоговый орган не привел ссылки на какую-либо норму главы 25 Налогового кодекса РФ, на основании которой суммы, выплаченные генеральному директору организации, могли бы уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль. Кроме того, организация списала сумму задолженности генерального директора за счет чистой прибыли согласно протоколу заседания совета директоров и не включила эту сумму в расходы, уменьшающие базу по налогу на прибыль в текущем налоговом периоде.

Постановление ФАС Московского округа от 14.06.2006, 20.06.2006 № КА-А40/5199-06 по делу № А40-62452/05-127-496

Вывод суда

Выплаты по оказанию шефской помощи, произведенные за счет чистой прибыли орга-

spori.indd 213 28.08.2007 18:39:40

низации, не включаются в налогооблагаемую базу по ЕСН.

Суть дела

Налоговым органом проведена камеральная проверка организации по вопросу правильности исчисления платежей по ЕСН и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование за 2004 год. По результатам проверки вынесено решение, в соответствии с которым налогоплательщику предложено уплатить ЕСН и пени. Кроме того, налогоплательщик был привлечен к ответственности по п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ.

Налоговый орган посчитал, что налогоплательщик неправомерно не включил в налогооблагаемую базу выплаты по оказанию шефской помощи, произведенные за счет чистой прибыли организации, в то время, как необходимо было отнести данные выплаты на затраты по налогу на прибыль и уплатить ЕСН с этих выплат.

Налогоплательщик обратился в арбитражный суд с заявлением о признании решения налогового органа недействительным.

Налоговым органом заявлены встречные требования о взыскании с налогоплательщика штрафа, начисленного по оспариваемому решению.

Позиция суда

Суд пришел к выводу, что произведенные работникам за оказание шефской помощи выплаты не подлежат включению в налоговую базу по ЕСН.

В соответствии с п. 1 ст. 236 Налогового кодекса РФ объектом налогообложения для налогоплательщиков, указанных в абзацах втором и третьем подп. 1 п. 1 ст. 235 Налогового кодекса РФ, признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям), а также по авторским договорам.

Согласно п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ указанные выплаты и вознаграждения (вне зависимости от формы, в которой они производятся) не признаются объектом налогообложения, если у налогоплательщиков-организаций такие выплаты не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций в текущем отчетном (налоговом) периоде.

Следовательно, из приведенных выше положений п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ следует, что налогоплательщик либо относит произведенные им выплаты работникам на уменьшение базы, облагаемой налогом на прибыль, и, соответственно, уплачивает налог на прибыль в меньшем размере, либо производит эти выплаты за счет чистой прибыли и уплачивает ЕСН в меньшем размере.

Налоговым органом не оспаривается факт выплаты вознаграждений за счет прибыли организации. Следовательно, не отнеся соответствующие выплаты к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль в спорный период, налогоплательщик правомерно не включил данные выплаты в базу по ЕСН.

Исходя из буквального толкования положений п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ, налогоплательщик вправе предусмотреть выплаты работникам, которые не входят в фонд оплаты труда и не относятся к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль, то есть производить эти выплаты из чистой прибыли, что и было осуществлено организацией.

Кроме того, ст. 252 Налогового кодекса РФ предполагает отнесение расходов к затратам при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода, следовательно, у налогоплательщика не имелось оснований для отнесения расходов по шефской помощи в налоговую базу по налогу на прибыль.

Из вышеизложенного можно сделать вывод, что Налоговый кодекс РФ предоставляет возможность налогоплательщику альтернативного варианта исчисления ЕСН: если выплаты стимулирующего характера не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу налога на прибыль, то ЕСН не начисляется; если указанные выплаты отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу на прибыль, то начисляется.

Согласно п. 3 ст. 217 и подп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ не подлежат налогообложению налогом на доходы физических лиц и единым социальным налогом все виды установленных действующим законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ), связанных с возмещением иных расходов, включая расходы на повышение профессионального уровня работников.

spori.indd 214 28.08.2007 18:39:45

В соответствии со ст. 196 Трудового кодекса РФ работодатель проводит профессиональную подготовку, переподготовку, повышение квалификации работников, обучение их вторым профессиям в организации, а при необходимости — в образовательных учреждениях начального, среднего, высшего профессионального и дополнительного образования на условиях и в порядке, которые определяются коллективным договором, соглашениями, трудовым договором. Необходимость профессиональной подготовки и переподготовки кадров для собственных нужд определяет работодатель. Формы профессиональной подготовки, переподготовки и повышения квалификации работников, перечень необходимых профессий и специальностей определяются работодателем с учетом мнения представительного органа работников.

Работникам, проходящим профессиональную подготовку, работодатель должен предоставлять гарантии, установленные Трудовым кодексом РФ, иными нормативными правовыми актами, коллективным договором, соглашениями, трудовым договором.

Поэтому к компенсационным выплатам в соответствии с п. 3 ст. 217 и подп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ, в частности, могут быть отнесены суммы оплаты расходов, производимых организацией за своих работников, стоимости повышения их профессионального уровня, связанные, в частности, с получением новой специальности в связи с производственной необходимостью, на условиях и в порядке, которые определяются коллективным договором.

По мнению налогового ведомства, выраженному в Письме МНС РФ от 24.04.2002 № 04-04-08/1-64-П758 «О налогообложении стоимости обучения» «получение профессионального образования» и «профессиональная подготовка» — понятия, различные по своему содержанию. Так, в соответствии с Законом РФ от 10.07.1992 № 3266-1 «Об образовании» под получением образования гражданином понимается достижение и подтверждение им определенного образовательного ценза, которое удостоверяется соответствующим документом, а образование — это процесс обучения для достижения установленных государством образовательных уровней (цензов).

Профессиональная же подготовка имеет целью ускоренное приобретение обучающимся навыков, необходимых для выполнения им определенной работы, группы работ, и не сопровождается повышением образовательного уровня обучающегося. Профессиональная подготовка может быть получена в таких образовательных учреждениях, как межшкольные учебные комбинаты, учебно-производственные мастерские, учебные участки (цеха), образовательные подразделения организаций, имеющих соответствующие лицензии, в порядке индивидуальной подготовки у специалистов, прошедших аттестацию и имеющих соответствующие лицензии. Таким образом, в случае оплаты работодателями за своих работников стоимости обучения, связанного с повышением их образовательного уровня, указанные выплаты на основании п. 2 ст. 211 и п. 1 ст. 237 Налогового кодекса РФ учитываются у этих работников при определении налоговой базы, облагаемой налогом на доходы физических лиц и единым социальным налогом.

Кроме того, согласно Письму Минфина РФ от 16.05.2002 № 04-04-06/88 основанием для направления работников на курсы повышения квалификации может быть план обучения и приказ руководителя о направлении на курсы (семинары). Стоимость обучения не включается в налогооблагаемую базу для исчисления налога на доходы физических лиц только в случае, если обучение входит в программу подготовки кадров организации, осуществляется не по личной инициативе работников, а по решению организации, направляющей работников для повышения квалификации в связи с производственной необходимостью, и не предусматривает получения высшего или среднего специального образования, а также обучения смежным и вторым профессиям.

Только в этих случаях оплата профессионального обучения работников за счет предприятия, учреждения, организации будет рассматриваться как компенсационная выплата, не подлежащая налогообложению.

ФАС Центрального округа в данном постановлении придерживается противоположной точки зрения и утверждает, что получение высшего профессионального образования и повышение образовательного уровня в высшем образовательном учреждении по инициативе работодателя с целью повышения квалификации и приобретения специальных знаний в интересах работодателя будет являться профессиональной подготовкой, а, следовательно, расходы работодателя на подобное обучение должны освобождаться от обложения налогом на доходы физических лиц и единым социальным налогом.

spori.indd 215 28.08.2007 18:39:49

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 19.01.2006 № А56-8570/05

Вывод суда

Поскольку оплата работникам туристических путевок, путевок в санатории и пансионаты, а также оплата обучения своих работников осуществлялась организацией за счет средств, оставшихся в ее распоряжении после уплаты налога на прибыль, то данные выплаты не подлежат включению в налогооблагаемую базу по ЕСН.

Суть дела

Налоговый орган провел выездную налоговую проверку организации по вопросам правильности исчисления, полноты и своевременности перечисления ЕСН за 2001-2003 гг., в ходе которой, в частности, установлено, что в нарушение абзацев 3 и 4 п. 4 ст. 237 Налогового кодекса РФ (в редакции Федерального закона от 29.12.2000 № 166-ФЗ) налогоплательщик в 2001 г. не включил в налогооблагаемую базу по ЕСН доход в виде дополнительных материальных выгод, полученных работниками за счет работодателя в виде оплаты туристических путевок, путевок в санаторий и пансионаты, а также в виде оплаты за обучение своих работников.

По мнению налогового органа, оплата обучения и стоимости путевок, произведенная налогоплательщиком в 2001 г. за своих работников за счет чистой прибыли, является не прямо полученными доходами работников, а косвенными, которые являются самостоятельным объектом налогообложения ЕСН вне зависимости от источника выплат.

Решением налогового органа налогоплательщику доначислены ЕСН и пени. Требованием налогоплательщику предложено в добровольном порядке уплатить указанные суммы налога и пеней.

Налогоплательщик не согласился с решением и требованием налогового органа и обжаловал их в арбитражный суд.

Позиция суда

Признавая недействительными ненормативные акты налогового органа, суд исходил из того, что выплаты, начисленные работодателем в пользу работников за счет средств, остающихся в распоряжении организации после уплаты налога на прибыль, не образуют объекта налогообложения по ЕСН.

Согласно ст. 236 Налогового кодекса РФ (в редакции Федерального закона от 29.12.2000 № 166-ФЗ), объектом обложения ЕСН признаются выплаты (в том числе выплаты в натуральной форме) и иные вознаграждения, начисляемые работодателями в пользу работников по всем основаниям, в том числе вознаграждения (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям) по договорам гражданско-правового характера, предметом которых является выполнение работ (оказание услуг), а также по авторским и лицензионным договорам.

Статьей 237 Налогового кодекса РФ установлено, что налоговая база налогоплательщиков определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, предусмотренных п. 1 ст. 236 Налогового кодекса РФ, начисленных работодателями за налоговый период в пользу работников.

В соответствии со ст. 237 Налогового кодекса РФ при определении налоговой базы учитываются любые выплаты и вознаграждения (за исключением сумм, указанных в ст. 238 Налогового кодекса РФ), начисленные работодателями работникам в денежной или натуральной форме или полученные работником от работодателя в виде иной материальной выгоды. К материальной выгоде относится, в частности, материальная выгода от оплаты (полностью или частично) работодателем приобретаемых для работника и (или) членов его семьи товаров (работ, услуг) или прав, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в интересах работника.

Вместе с тем, в соответствии с п. 4 ст. 236 Налогового кодекса РФ, указанные в п. 1 и 2 ст. 236 Налогового кодекса РФ выплаты не признаются объектом налогообложения, если они производятся за счет средств, остающихся в распоряжении организации после уплаты налога на доходы организаций, или средств, оставшихся в распоряжении индивидуального предпринимателя либо физического лица после уплаты НДФЛ.

В данном случае судом установлено и не оспаривается налоговым органом то, что оплата стоимости путевок и обучения работников произведена за счет средств организации, оставшихся после уплаты налогов, следовательно, эта сумма не облагается ЕСН.

Довод налогового органа о том, что в данном случае не подлежит применению п. 4 ст. 236 Налогового кодекса РФ, поскольку произведенная налогоплательщиком за своих работников оплата стоимости путевок и обучения является для сотрудников работодателя косвенной материальной выгодой, а не прямо

spori.indd 216 28.08.2007 18:39:54

полученными доходами — выплатами в пользу работника, отклонен судом, так как из содержания ст. 236 и 237 Налогового кодекса РФ не следует, что под выплатами, не подлежащими налогообложению в соответствии с п. 4 ст. 236 Налогового кодекса РФ, следует понимать только денежные средства, непосредственно перечисленные работнику.

4.2. Суммы, не подлежащие налогообложению

Кроме льгот, предоставляемых ст. 239 Налогового кодекса РФ, не подлежат налогообложению в соответствии со ст. 238 Налогового кодекса РФ в частности:

1) **государственные пособия, выплачиваемые в соответствии с законодательством РФ**, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления, в том числе пособия по временной нетрудоспособности, пособия по уходу за больным ребенком, пособия по безработице, беременности и родам;

2) **все виды установленных законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ), связанных с:**

а) возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья;

б) бесплатным предоставлением жилых помещений и коммунальных услуг, питания и продуктов, топлива или соответствующего денежного возмещения;

в) оплатой стоимости и (или) выдачей полагающегося натурального довольствия, а также с выплатой денежных средств взамен этого довольствия;

г) оплатой стоимости питания, спортивного снаряжения, оборудования, спортивной и парадной формы, получаемых спортсменами и работниками физкультурно-спортивных организаций для учебно-тренировочного процесса и участия в спортивных соревнованиях;

д) увольнением работников, включая компенсации за неиспользованный отпуск;

е) возмещением иных расходов, включая расходы на повышение профессионального уровня работников;

ж) трудоустройством работников, уволенных в связи с осуществлением мероприятий по сокращению численности или штата, реорганизацией или ликвидацией организации;

з) выполнением физическим лицом трудовых обязанностей (в том числе переезд на работу в другую местность и возмещение командировочных расходов).

При оплате налогоплательщиком расходов на командировки работников как внутри страны, так и за ее пределы не подлежат налогообложению суточные в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ, а также фактически произведенные и документально подтвержденные целевые расходы на проезд до места назначения и обратно, сборы за услуги аэропортов, комиссионные сборы, расходы на проезд в аэропорт или на вокзал в местах отправления, назначения или пересадок, на провоз багажа, расходы по найму жилого помещения, расходы на оплату услуг связи, сборы за выдачу (получение) и регистрацию служебного заграничного паспорта, сборы за выдачу (получение) виз, а также расходы на обмен наличной валюты или чека в банке на наличную иностранную валюту. При непредставлении документов, подтверждающих оплату расходов по найму жилого помещения, суммы такой оплаты освобождаются от налогообложения в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ. Аналогичный порядок налогообложения применяется к выплатам, производимым физическим лицам, находящимся во властном или административном подчинении организации, а также членам совета директоров или любого аналогичного органа компании, прибывающим для участия в заседании совета директоров, правления или другого аналогичного органа этой компании;

3) **суммы единовременной материальной помощи, оказываемой налогоплательщиком:**

а) физическим лицам в связи со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством в целях возмещения причиненного им материального ущерба или вреда их здоровью, а также физическим лицам, пострадавшим от террористических актов на территории РФ;

б) членам семьи умершего работника или работнику в связи со смертью члена (членов) его семьи и т. д.

В арбитражной практике возникают споры с налоговыми органами по вопросу о том, освобождаются ли от обложения ЕСН выплаты муниципальным служащим на санаторно-курортное лечение, установленные законодательными актами субъекта РФ.

spori.indd 217 28.08.2007 18:39:59

Подпунктом 4 п. 1 ст. 15 Федерального закона от 08.01.1998 № 8 «О муниципальной службе в РФ» муниципальному служащему гарантируется медицинское обслуживание его и членов его семьи.

Подпунктом 4 п. 1 ст. 22 Закона города Москвы от 21.10.1998 № 24 «О муниципальной службе в районах города Москвы» муниципальному служащему гарантируется предоставление ежегодно бесплатной или льготной путевки с оплатой проезда к месту отдыха и обратно или соответствующей компенсации.

В соответствии с п. 1 ст. 27 Закона г. Москвы от 24.03.2004 № 15 «О муниципальной службе в городе Москве» муниципальному служащему, в частности, гарантируются бесплатная или льготная путевка с оплатой проезда к месту отдыха и обратно или соответствующая компенсация, предоставляемая ежегодно; медицинское обслуживание, включая членов его семьи; бесплатный проезд на всех видах городского пассажирского транспорта (кроме такси) и др.

Согласно ст. 164 Трудового кодекса РФ гарантии представляют собой средства, способы и условия, с помощью которых обеспечивается осуществление предоставленных работникам прав в области социально-трудовых отношений; компенсации — денежные выплаты, установленные в целях возмещения работникам затрат, связанных с исполнением ими трудовых или иных предусмотренных федеральным законом обязанностей.

Но Минфин РФ против, в Письме от 21.02.2005 № 03-05-01-04/43 Минфин РФ заявил, что, перечень компенсационных выплат, приведенный в подп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ, является исчерпывающим. Поскольку предоставляемая муниципальным служащим в соответствии с вышеуказанным Законом № 15 оплата проезда и медицинского обслуживания не связана с выполнением ими трудовых обязанностей, то подп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ в отношении таких выплат не применяется.

Как видно из рассмотренных дел, позиция финансового ведомства расходится со сложившейся судебной практикой.

Арбитражными судами сделан вывод, что выплата муниципальному служащему на санаторно-курортное лечение, установленная законом субъекта РФ, по существу, является компенсационной, связанной с выполнением физическим лицом трудовых обязанностей, и носит целевой характер, направленный на поддержание здоровья служащих, а, следовательно, не облагаемой ЕСН на основании подп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ.

Постановление ФАС Московского округа от 12.05.2006 № КА-А40/3904-06 по делу № А40-71745/05-4-308

Вывод суда

Выплаты муниципальным служащим на санаторно-курортное лечение являются компенсационными, а следовательно, не облагаются ЕСН.

Суть дела

Налоговым органом проведена выездная налоговая проверка налогоплательщика (муниципалитета) по вопросам правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты ЕСН. В ходе проверки налоговый орган выявил, что налогоплательщик в нарушение норм ст. 237, 238 Налогового кодекса РФ необоснованно не включил в объект налогообложения по ЕСН компенсационные выплаты на санаторно-курортное лечение.

По результатам проверки налоговым органом вынесено решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренного п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ, за неуплату налога. Одновременно налогоплательщику предложено уплатить неуплаченный ЕСН, а также пени. Кроме того, налоговым органом в адрес налогоплательщика выставлено требование об уплате налога.

Посчитав свои права нарушенными, налогоплательщик обратился с заявлением в арбитражный суд о признании недействительными ненормативных правовых актов налогового органа.

Позиция суда

Удовлетворяя заявленные требования, арбитражный суд исходил из следующего.

В соответствии с п. 1 ст. 236 Налогового кодекса РФ объектом обложения ЕСН для организаций и индивидуальных предпринимателей, производящих выплаты физическим лицам, признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям), а также по авторским договорам.

spori.indd 218 28.08.2007 18:40:03

Согласно п. 1 ст. 237 Налогового кодекса РФ, облагаемая ЕСН база организаций и индивидуальных предпринимателей, производящих выплаты физическим лицам, определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, предусмотренных п. 1 ст. 236 Налогового кодекса РФ, начисленных налогоплательщиками за налоговый период в пользу физических лиц.

В силу подп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ не подлежат обложению ЕСН все виды установленных законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ).

В соответствии со ст. 1 Закона г. Москвы от 21.10.1998 № 24 «О муниципальной службе в районах г. Москвы», действовавшего на момент возникновения спорных правоотношений, указано, что муниципальная служба в районах города Москвы — это профессиональная деятельность граждан РФ на постоянной основе по обеспечению полномочий управ, осуществляемая на муниципальной должности, не являющейся выборной.

В соответствии со ст. 15 Закона № 24 муниципальному служащему гарантируется денежное содержание и иные выплаты, предусмотренные федеральными законами и законами субъектов РФ.

Также п. 3 ст. 15 Закона № 24 установлено, что законами субъектов РФ и уставом муниципального образования могут быть предусмотрены дополнительные гарантии для муниципального служащего.

Подпунктом 4 п. 1 ст. 22 Закона № 24 муниципальному служащему гарантируется предоставление ежегодно бесплатной или льготной путевки с оплатой проезда к месту отдыха и обратно или соответствующей компенсации.

Суд пришел к выводу о том, что выплата муниципальному служащему на санаторно-курортное лечение, по существу, является компенсационной, а, следовательно, не облагаемой ЕСН, в связи с чем довод налогового органа о том, что налогоплательщик неправомерно не включил в объект налогообложения по ЕСН компенсационные выплаты на санаторно-курортное лечение, является несостоятельным.

Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 27.03.2006 по делу № А29-5151/2005а

Вывод суда

Выплаты муниципальным служащим на санаторно-курортное лечение являются компенсационными, связанными с исполнением физическим лицом трудовых обязанностей, и не подлежат обложению ЕСН на основании подп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ (Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 27.03.2006 по делу № А29-5151/2005а).

Суть дела

Налоговый орган провел выездную налоговую проверку налогоплательщика (администрации муниципального образования) по вопросу правильности исчисления, своевременности и полноты перечисления ЕСН за 2001-2003 гг. В ходе проверки, в частности, установлено, что налогоплательщик в нарушение ст. 237 Налогового кодекса РФ в 2001 году не включил в налогооблагаемую базу по ЕСН сумму выплат муниципальным служащим на санаторно-курортное лечение, что привело к неуплате названного налога.

По мнению налогового органа, выплаты муниципальным служащим на санаторно-курортное лечение не могут быть отнесены к компенсационным и не носят характера затрат, связанных с исполнением трудовых обязанностей, предусмотренных в подп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ, поэтому подлежат обложению ЕСН.

Рассмотрев материалы проверки, налоговый орган принял решение, в том числе о привлечении налогоплательщика к ответственности за указанное правонарушение по п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ в виде штрафа. Этим же решением налогоплательщику предложено уплатить доначисленную сумму налога и пени.

Об уплате названной налоговой санкции в адрес налогоплательщика направлено требование.

Неуплата штрафа в добровольном порядке послужила основанием для обращения налогового органа в арбитражный суд за его принудительным взысканием.

Позиция суда

Отказав в удовлетворении заявленного требования в обжалуемой части, суд руководствовался п. 1 ст. 237, подп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ, ст. 21 Федерального закона от 28.08.1995 № 154-ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления в РФ», п. 2 ст. 1, п. 1 ст. 2, п. 3 ст. 15 Федерального закона от 08.01.1998 № 8-ФЗ «Об осно-

spori.indd 219 28.08.2007 18:40:08

вах муниципальной службы в Российской Федерации», п. 2 ст. 72 Закона Республики Коми от 19.06.1998 № 25-РЗ «О местном самоуправлении в Республике Коми», ст. 15 Закона Республики Коми от 25.03.1996 № 12-РЗ «О государственной службе Республики Коми», п. 2 Положения о порядке выплаты компенсации на санаторно-курортное лечение, утвержденного Указом Главы Республики Коми от 06.06.1996 № 161. Суд пришел к выводу о том, что выплаты муниципальным служащим на санаторно-курортное лечение являются компенсационными, которые в силу подп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ не подлежат обложению ЕСН, поэтому отказал налоговому органу во взыскании спорной суммы штрафа.

В соответствии с п. 1 ст. 236 Налогового кодекса РФ объектом обложения ЕСН для организаций, производящих выплаты физическим лицам, признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям), а также по авторским договорам.

Согласно п. 1 ст. 237 Налогового кодекса РФ облагаемая ЕСН база организаций, производящих выплаты физическим лицам, определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, предусмотренных п. 1 ст. 236 Налогового кодекса РФ, начисленных налогоплательщиками за налоговый период в пользу физических лиц.

В силу подп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ не подлежат обложению ЕСН все виды установленных законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ), связанных с выполнением физическим лицом трудовых обязанностей.

Из приведенной нормы следует, что не подлежат налогообложению ЕСН виды компенсаций, выплата которых предусмотрена, в том числе законодательными актами субъектов РФ.

Как видно из материалов дела, работники налогоплательщика, которым осуществлялись выплаты на санаторно-курортное лечение, являются муниципальными служащими.

В соответствии с п. 1 ст. 21 Федерального закона от 28.08.1995 № 154-ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления в РФ» лица, осуществляющие службу на должностях в органах местного самоуправления, являются муниципальными служащими.

В п. 2 ст. 1 и п. 1 ст. 2 Федерального закона от 08.01.1998 № 8-ФЗ «Об основах муниципальной службы в РФ» указано, что муниципальная служба представляет собой профессиональную деятельность, осуществляемую на постоянной основе, на муниципальной должности (за исключением выборной муниципальной должности), замещаемой путем заключения трудового договора.

Пунктом 3 ст. 15 Закона № 8-ФЗ субъектам РФ и муниципальным образованиям предоставлено право устанавливать дополнительные гарантии для муниципального служащего.

В п. 2 ст. 72 Закона Республики Коми от 29.06.1998 № 25-РЗ «О местном самоуправлении в Республике Коми» установлено, что до принятия Закона Республики Коми о муниципальной службе в отношении муниципальных служащих применяется законодательство Республики Коми о государственной службе.

В 2001 г. закон о муниципальной службе в Республике Коми не был принят.

Таким образом, муниципальные служащие в 2001 г. имели право на гарантии, предусмотренные в ст. 15 Закона Республики Коми от 25.03.1996 № 12-РЗ «О государственной службе Республики Коми», согласно которой государственному служащему гарантируется в том числе ежегодная компенсация санаторно-курортного лечения в порядке и размерах, устанавливаемых главой Республики Коми.

В соответствии с п. 2 Положения о порядке выплаты компенсации на санаторно-курортное лечение, утвержденного Указом Главы Республики Коми от 06.06.1996 № 161, государственный служащий имеет право на компенсацию санаторно-курортного лечения в размере 2100 руб.

Из изложенного следует, что выплата муниципальному служащему на санаторно-курортное лечение установлена законом субъекта РФ и фактически является компенсационной, связанной с выполнением физическим лицом трудовых обязанностей, и носит целевой характер, направленный на поддержание здоровья служащих. При этом названная выплата не противоречит определению компенсации, данной в ст. 164 Трудового кодекса РФ, согласно которой

spori.indd 220 28.08.2007 18:40:14

компенсации — денежные выплаты, установленные в целях возмещения работникам затрат, связанных с исполнением ими трудовых или иных предусмотренных федеральным законом обязанностей.

Следовательно, такая выплата не облагается ЕСН.

С учетом изложенного арбитражный суд отказал налоговому органу в удовлетворении требования о взыскании с налогоплательщика штрафа по п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ.

Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 03.04.2006 № Ф08-1232/2006-521А по делу № А53-27973/2005-С6-37

Вывод суда

Установленные областным законом выплаты государственным служащим сумм ежегодных компенсаций на лечение и ежемесячные компенсационные выплаты на питание не подлежат обложению ЕСН.

Суть дела

Налоговым органом проведена выездная налоговая проверка налогоплательщика (Министерство труда и социального развития области) по вопросам правильности исчисления и уплаты ЕСН за 2002-2004 гг.

По результатам проверки принято решение, которым налогоплательщик привлечен к ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ за неполную уплату ЕСН в виде штрафа. Решением налогоплательщику также доначислены ЕСН и соответствующие суммы пеней.

По мнению налогового органа, налогоплательщик неправомерно формировал налогооблагаемую базу по ЕСН без учета выплачиваемых сотрудникам сумм ежегодных компенсаций на лечение и ежемесячных компенсационных выплат на довольствие, установленных Законом Ростовской области от 22.01.1997 № 35-ЗС «О государственной службе Ростовской области». Налоговый орган счел, что данные выплаты в целях исчисления ЕСН не подпадают под понятие компенсационных выплат и подлежат налогообложению на общих основаниях.

В нарушение п. 2 части 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ эти выплаты налогоплательщик не учитывал при определении налоговой базы для исчисления ЕСН, что привело к неуплате налога.

По мнению налогового органа, ежегодная компенсация на лечение в размере двух должностных окладов и ежемесячные компенсационные выплаты на довольствие в сумме пяти минимальных размеров оплаты труда, предусмотренные ст. 16 и 20 Закона № 35-ЗС, не подлежат освобождению от налогообложения как не входящие в перечень компенсационных выплат, предусмотренных Федеральным законом от 31.07.1995 № 119-ФЗ «Об основах государственной службы РФ».

В соответствии со ст. 137, 138 Налогового кодекса РФ налогоплательщик обжаловал решение налогового органа в арбитражный суд.

На основании п. 7 ст. 114 Налогового кодекса РФ налоговый орган обратился в арбитражный суд с заявлением о принудительном взыскании с налогоплательщика штрафных санкций.

Позиция суда

Удовлетворяя требования налогоплательщика и отказывая налоговому органу во взыскании налоговых санкций, арбитражный суд исходил из отсутствия у налогового органа оснований для начисления налогоплательщику спорных сумм налога, пени и применения налоговой ответственности, поскольку спорные выплаты не подлежат включению в налоговую базу по ЕСН.

Указанный вывод соответствует ст. 4 Федерального закона № 119-ФЗ, где указано, что законодательство РФ о государственной службе состоит из Конституции РФ, данного Федерального закона, федеральных законов и иных нормативных правовых актов РФ, а также конституций, уставов, законов и иных нормативных правовых актов субъектов РФ.

Согласно п. 5 ст. 15 Федерального закона № 119-ФЗ федеральными законами и законами субъектов РФ могут быть предусмотрены и иные гарантии.

Подпунктом «а» п. 3 ст. 16 и п. 3 ст. 20 Закона № 35-ЗС государственному служащему дополнительно гарантирована выплата ежегодной компенсации на лечение в размере двух должностных окладов и ежемесячные компенсационные выплаты на довольствие в сумме пяти минимальных размеров оплаты труда.

Таким образом, законодательством РФ гарантированы дополнительные выплаты государственным служащим в виде компенсационных выплат на лечение и питание.

Освобождение от налогообложения компенсационных выплат служащим организации в связи с нахождением на государственной службе и выплат на лечение и отдых п.

spori.indd 221 28.08.2007 18:40:30

2 части 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ не предусмотрено.

Вместе с тем согласно п. 1 части 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ не подлежат налогообложению государственные пособия, выплачиваемые в соответствии с законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления.

Из смысла указанных норм права компенсационные выплаты государственным служащим, предусмотренные Законом № 35-ЗС, не должны включаться в налоговую базу при исчислении ЕСН.

Компенсационные выплаты матерям по уходу за ребенком до достижения им 3-летнего возраста не облагаются единым социальным налогом в соответствии с подп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ

Постановление ФАС Уральского округа от 21.03.2005 № Ф09-903/2005-АК.

Позиция налогоплательщика

Ежемесячные компенсационные выплаты матерям по уходу за ребенком до достижения им 3-летнего возраста, установленные Указом Президента РФ от 30.05.1994 № 1110 «О размере компенсационных выплат отдельным категориям граждан» подпадают под понятие гарантий и компенсаций применительно к положениям подп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ.

Позиция налогового органа

Предприятие неправомерно занизило налоговую базу по единому социальному налогу на сумму компенсационных выплат по уходу за ребенком до 3-х лет, выплачиваемых на основании Указа Президента РФ, который не относится к законодательным актам и не может устанавливать дополнительные трудовые гарантии и компенсации.

Решением суда от 30.09.2004 требования налогоплательщика в указанной части удовлетворены. Постановлением апелляционной инстанции от 03.12.2004 решение суда в указанной части оставлено без изменений.

Оставляя судебные акты нижестоящих инстанций без изменений в указанной части, суд кассационной инстанции поддержал позицию налогоплательщика.

Указом Президента РФ от 30 мая 1994 г. № 1110 «О размере компенсационных выплат отдельным категориям граждан» установлены ежемесячные компенсационные выплаты отдельным категориям граждан, в том числе матерям, состоящим в трудовых отношениях на условиях найма с предприятиями, находящимся в отпуске по уходу за ребенком до достижения им 3-летнего возраста.

Согласно подп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ не подлежат обложению ЕСН все виды установленных законодательством РФ, субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ).

Возникает вопрос, можно ли считать законно установленными дополнительные гарантии и компенсации, не предусмотренные трудовым законодательством РФ, но введенные указами Президента РФ.

Разрешая данную проблему, суд сослался на постановление КС РФ от 25.06.2001 № 9-П по делу о проверке конституционности Указа Президента РФ от 27.09.2000 № 1709 «О мерах по совершенствованию управления государственным пенсионным обеспечением в РФ».

Согласно данному постановлению Президент РФ в соответствии с Конституцией РФ как глава государства и гарант Конституции РФ, прав и свобод человека и гражданина обеспечивает согласованное функционирование и взаимодействие органов государственной власти, издает указы и распоряжения, обязательные для исполнения на всей территории РФ.

Указы нормативного характера могут издаваться Президентом как по предметам ведения РФ, так и по предметам совместного ведения РФ и ее субъектов.

Само по себе отнесение того ли иного вопроса к ведению РФ или к совместному ведению РФ и ее субъектов не означает невозможности его урегулирования иными, помимо закона, нормативными актами, которые не должны противоречить Конституции РФ и федеральным законам. Исключение составляют случаи, когда сама Конституция РФ требует для решения конкретного вопроса принятия именно федерального конституционного либо федерального закона.

Позиция налоговых органов отражена в письмах УМНС РФ по г. Москве от 15.07.2002 № 28-11/32501, от 08.08.2003 № 28-11/43520. Методическими рекомендациями по порядку исчисления и уплаты единого социального налога (взноса), утвержденными приказом МНС России от 29.12.2000 № БГ-3-07/465, к законодательным актам в целях обложения ЕСН отнесены федеральные конституцион-

spori.indd 222 28.08.2007 18:40:35

ные законы, федеральные законы, законы субъектов РФ. В связи с этим компенсационные выплаты лицам, находящимся в отпуске по уходу за ребенком до достижения им 3-летнего возраста, не попадали под действие положений подп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ, как установленные актом, не имеющим законодательного статуса.

Однако на всем протяжении действия данной льготы суды поддерживали позицию налогоплательщиков.

Так, например ФАС ВВО в своем постановлении от 30.09.2002 № А79-1697/02-СК1-1486 указал, что в действующих нормативных актах РФ нет четкого перечня нормативных актов, относящихся к законодательству РФ, и применил п. 7 ст. 3 Налогового кодекса РФ, истолковав данную неясность законодательства в пользу налогоплательщика.

ФАС ЗСО в постановлении от 11.08.2003 № Ф04/3923-546/А67-2003 выразил свое мнение о том, что компенсационная выплата, установленная вышеназванными нормативными актами, по своей правовой природе близка к понятиям «пособие» и «компенсация» применительно к положениям подп. 1-2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ.

Кроме того, по мнению Минфина РФ, изложенному в письмах от 27.01.2003 № 04-04-04, от 21.02.2003 № 04-04-04/12, от 20.03.2003 № 04-04-04/28, к понятию «законодательство РФ» относятся Конституция РФ, федеральные конституционные законы, федеральные законы, указы Президента РФ, постановления Правительства РФ.

Таким образом, компенсационная выплата матерям, находящимся в отпуске по уходу за ребенком до достижения им трехлетнего возраста, установленная Указом Президента РФ от 30.05.1994 № 1110, не должна облагаться единым социальным налогом.

Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 27.02.2006 № Ф04-3191/2005(20067-А27-26) по делу № А27-2885/05-2

Вывод суда

Компенсационные выплаты матерям по уходу за ребенком до достижения им трехлетнего возраста не облагаются ЕСН.

Суть дела

По результатам выездной налоговой проверки организации за 2001-2004 гг. налоговым органом установлено, что в нарушение п. 1 ст. 236, п. 1 ст. 237, подп. 1 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ в налоговую базу для исчисления ЕСН за 2001 год, январь 2002 г. налогоплательщиком не были включены суммы пособий, выплачиваемых женщинам, находящимся в отпуске по уходу за ребенком до достижения им возраста трех лет. Это привело к занижению налоговой базы для исчисления ЕСН.

По результатам данной проверки налоговым органом принято решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности, которым налогоплательщику был доначислен названный налог.

Налогоплательщик обратился в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным принятого по результатам проверки решения налогового органа в части начисления ЕСН.

Позиция суда

В соответствии со ст. 238 Налогового кодекса РФ не подлежат обложению ЕСН государственные пособия и все виды компенсационных выплат, выплачиваемых в соответствии с законодательством РФ и решениями представительных органов местного самоуправления.

Указом Президента РФ от 30.05.1994 № 1110 «О размере компенсационных выплат отдельным категориям граждан» (в редакции Указов Президента РФ от 08.02.2001 № 136, от 17.04.2003 № 444) в целях усиления социальной защищенности отдельных категорий граждан с 01.01.2001 установлены ежемесячные компенсационные выплаты в размере 50 руб., в том числе компенсационные выплаты матерям по уходу за ребенком до достижения им 3-летнего возраста. Порядок назначения и выплаты указанной компенсации утвержден Постановлением Правительства РФ от 03.11.1994 № 1206.

Указанная компенсационная выплата, согласно правовой позиции КС РФ, изложенной в Постановлении от 25.06.2001 № 9-П, является компенсацией, указанной в ст. 238 Налогового кодекса РФ, в связи, с чем не подлежит обложению ЕСН.

В связи, с чем суд пришел к выводу о том, что доначисление ЕСН налоговым органом является неправомерным.

Постановление ФАС Уральского округа от 13.03.2006 № Ф09-6300/05-С2 по делу № А76-16336/05

Вывод суда

Налоговый орган неправомерно начислил ЕСН на суммы компенсаций, выплачиваемых

spori.indd 223 28.08.2007 18:40:40

матерям, находящимся в отпуске по уходу за ребенком до достижения им трехлетнего возраста, так как данная компенсационная выплата, установленная Указом Президента РФ, подпадает под понятие гарантий и компенсаций применительно к положениям ст. 238 Налогового кодекса РФ и не подлежит обложению ЕСН.

Суть дела

По результатам выездной налоговой проверки на предмет правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты ЕСН за 2001 г. налоговым органом принято решение, которым налогоплательщику доначислены ЕСН, а также пени за несвоевременную уплату налога.

Основанием для принятия решения послужили выводы о занижении налоговой базы по ЕСН на суммы компенсаций, выплачиваемых матерям, находящимся в отпуске по уходу за ребенком до достижения им трехлетнего возраста, по Указу Президента РФ, который к понятию «законодательство» не относится.

Считая, что решение не соответствует нормам законодательства о налогах и сборах и нарушает его права, налогоплательщик обратился в арбитражный суд с заявлением о признании его недействительным.

Позиция суда

Суд, удовлетворяя заявленные требования, исходил из наличия оснований для признания недействительным решение налогового органа.

Согласно подп. 1 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ, не подлежат обложению ЕСН государственные пособия и все виды компенсационных выплат, выплачиваемые в соответствии с законодательством РФ, решениями представительных органов местного управления.

Указом Президента РФ от 30.05.1994 № 1110 «О размере компенсационных выплат отдельным категориям граждан» в целях усиления социальной защищенности отдельных граждан с 01.01.2001 были установлены ежемесячные выплаты в размере 50 руб., в том числе компенсационные выплаты матерям по уходу за ребенком до достижения им трехлетнего возраста.

В силу правовой позиции КС РФ, изложенной в Постановлении от 25.06.2001 № 9-П, компенсационная выплата, установленная названным Указом, подпадает под понятие гарантий и компенсаций применительно к положениям ст. 238 Налогового кодекса РФ и не подлежит обложению ЕСН.

При указанных обстоятельствах суд пришел к выводу о неправомерном доначислении налоговым органом ЕСН на рассматриваемые выплаты.

В арбитражной практике встречаются споры с налоговыми органами по вопросу о том, подлежит ли обложению ЕСН оплата ежегодного дополнительного отпуска, предоставляемого работникам по Закону РФ от 15.05.1991 № 1244-1 «О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС».

В соответствии с п. 9 ст. 14 Закона № 1244-1 граждане, получившие или перенесшие лучевую болезнь, другие заболевания, и инвалиды вследствие чернобыльской катастрофы имеют право на использование ежегодного очередного оплачиваемого отпуска в удобное для них время, а также получение дополнительного оплачиваемого отпуска продолжительностью 14 календарных дней.

В соответствии со ст. 5 Закона № 1244-1 финансирование расходов, связанных с реализацией данного Закона, осуществляется из федерального бюджета и является целевым. Финансирование производится с учетом расходов, связанных с доставкой всех видов денежных выплат. Порядок финансирования расходов, в том числе порядок компенсации организациям независимо от организационно-правовой формы и формы собственности, местным органам власти и управления расходов, связанных с реализацией данного Закона в части норм, отнесенных к их компетенции, устанавливается Правительством РФ, если не оговорено иное.

По мнению Минфина России, изложенному в письмах от 24.01.2005 № 03-05-02-04/8, от 13.01.2005 № 03-05-02-03/1, от 03.11.2004 № 03-05-02-04/46, суммы оплаты дополнительных отпусков, предоставляемых гражданам, подвергшимся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС, осуществляемые за счет средств федерального бюджета, не могут рассматриваться как выплаты, осуществляемые работодателем по трудовым договорам, и, следовательно, не являются объектом налогообложения ЕСН.

По мнению арбитражных судов, оплата ежегодного дополнительного отпуска участникам Чернобыльской АЭС относится к компенсациям, осуществляемым за счет средств федерального бюджета, не является

spori.indd 224 28.08.2007 18:40:44

выплатой, осуществляемой работодателем по трудовым договорам, следовательно, не является объектом налогообложения ЕСН.

Постановление ФАС Московского округа от 24.01.2006, 17.01.2006 № КА-А40/13844-05

Вывод суда

Оплата дополнительных отпусков, предоставляемых работникам по Закону РФ от 15.05.1991 № 1244-1 «О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС», не облагается ЕСН.

Суть дела

В ходе камеральной налоговой проверки правильности исчисления и уплаты ЕСН за III квартал 2004 г. налоговым органом был обнаружен факт невключения в налогооблагаемую базу сумм оплаты отпусков, дополнительно предоставляемых работникам организации — гражданам, подвергшимся воздействию радиации вследствие чернобыльской катастрофы.

Налоговый орган счел неправомерным применение к отношениям, связанным с предоставлением гражданам, подвергшимся воздействию радиации вследствие чернобыльской катастрофы, дополнительного оплачиваемого отпуска, положений подп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ, в соответствии с которым не подлежат налогообложению компенсационные выплаты, связанные, в том числе с возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья.

С точки зрения налогового органа, ссылающегося на ст. 15 Закона РФ от 15.05.1991 № 1244-1 «О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС», производимые в таких случаях выплаты носят не компенсационный, а льготный характер.

По результатам проведенной проверки налоговым органом было вынесено решение о признании налогоплательщика совершившим налоговое правонарушение и предложено последнему уплатить суммы неуплаченного ЕСН и пени за несвоевременную уплату указанного налога.

Налогоплательщик обратился в арбитражный суд с заявлением о признании решения налогового органа недействительным.

Позиция суда

Признавая недействительным решение налогового органа в указанной части, арбитражный суд исходил из следующего.

Согласно части 2 подп. 1 п. 1 ст. 235 Налогового кодекса РФ организации признаются плательщиками ЕСН.

При этом согласно части 1 п. 1 ст. 236 Налогового кодекса РФ объектом налогообложения являются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям), а также по авторским договорам.

На основании изложенного арбитражным судом сделан вывод о том, что ЕСН не начисляется организацией-налогоплательщиком на выплаты и иные вознаграждения, не предусмотренные указанными договорами.

Как установлено п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ, не облагаются ЕСН не признающиеся объектом налогообложения выплаты и вознаграждения, не отнесенные к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций в текущем отчетном (налоговом) периоде, а также не подлежащие в соответствии с подп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ налогообложению все виды установленных правовыми актами компенсационных выплат.

В соответствии со ст. 3 Закона № 1244-1 гражданам РФ гарантируется, в частности, установленное данным Законом возмещение вреда, причиненного их здоровью и имуществу вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС. П. 5 ст. 14 Закона № 1244-1 в качестве оной из таких мер предусмотрено получение дополнительного оплачиваемого отпуска.

Как установлено ст. 5 Закона № 1244-1, п. 1 Порядка финансирования расходов, связанных с реализацией Закона № 1244-1, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 24.04.1996 № 506, финансирование мер, предусмотренных Законом № 1244-1, является расходным обязательством РФ, осуществляется за счет средств федерального бюджета.

Согласно ст. 14 Закона № 1244-1, получение дополнительного оплачиваемого отпуска является именно мерой возмещения вреда, а следовательно, производимые в этом случае выплаты носят компенсационный характер.

Поскольку арбитражным судом были установлены основания для признания выплат при предоставлении дополнительных оплачиваемых отпусков не являющимися объектом обложения ЕСН, оспоренное решение налогового органа о предложении

spori.indd 225 28.08.2007 18:40:48

налогоплательщику уплатить суммы ЕСН с указанных выплат было признано недействительным в соответствующей части.

Довод налогового органа со ссылкой на ст. 15 Закона № 1244-1 о том, что получение дополнительного оплачиваемого отпуска является льготой, а не компенсационной выплатой, и, следовательно, на отношения в связи с получением такого отпуска не распространяется действие подп. 2 п. 1 ст. 238 НК РФ, предусматривающего освобождение от обложения ЕСН указанных выплат, был отклонен арбитражным судом, как необоснованный, поскольку не влияет на суть определения объекта для исчисления ЕСН, которое дано ст. 236 Налогового кодекса РФ.

Постановление ФАС Дальневосточного округа от 12.04.2006, 05.04.2006 № Ф03-А51/06-2/253 по делу № А51-13307/05-31-474

Вывод суда

Поскольку выплаченная работникам денежная компенсация за неиспользованный отпуск (без увольнения) не была отнесена налогоплательщиком к расходам, уменьшающим доходы организации в целях исчисления налога на прибыль, то указанная сумма компенсации не должна увеличивать налоговую базу по ЕСН.

Суть дела

По результатам камеральной проверки представленной налогоплательщиком декларации по ЕСН за 2004 г. налоговым органом было установлено занижение налоговой базы за счет невключения в нее компенсации за неиспользованный отпуск.

По мнению налогового органа, денежная компенсация за часть отпуска, превышающего 28 календарных дней, в соответствии с п. 8 ст. 255 Налогового кодекса РФ включается в состав расходов на оплату труда и поэтому уменьшает налоговую базу по налогу на прибыль организаций, а значит, подлежит обложению ЕСН.

Решением налогового органа налогоплательщик привлечен к налоговой ответственности. Неуплата в установленный в требовании срок штрафа в добровольном порядке явилась основанием для обращения налогового органа в арбитражный суд.

Позиция суда

Отказывая налоговому органу во взыскании штрафа, суд исходил из того, что поскольку выплаченная денежная компенсация за неиспользованный отпуск (без увольнения) в 2004 г. не была отнесена к расходам, уменьшающим доходы организации в целях налогообложения, налогоплательщиком правомерно не начислялся на эту сумму ЕСН.

Объект налогообложения ЕСН для налогоплательщиков-организаций установлен ст. 236 Налогового кодекса РФ.

Как следует из материалов дела и установлено судом, выплаченные денежные компенсации за неиспользованный отпуск без увольнения налогоплательщиком не были отнесены к расходам, уменьшающим доходы организации в целях налогообложения прибыли, поэтому указанная сумма компенсации не должна увеличивать налоговую базу по ЕСН.

Кроме того, в силу подп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ от обложения ЕСН освобождаются все виды установленных компенсационных выплат, связанных с выполнением физическим лицом трудовых обязанностей. Указанное правило распространяется и на компенсацию части отпуска, превышающую 28 календарных дней.

Каких-либо доказательств допущенного нарушения при предоставлении денежной компенсации за неиспользованный отпуск налоговым органом не представлено.

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 06.04.2006 по делу № А05-8258/05-29

Вывод суда

Компенсации за неиспользованные отпуска в части, превышающей 28 календарных дней, не подлежат обложению ЕСН на основании подп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ как компенсационные выплаты, связанные с выполнением физическим лицом трудовых обязанностей. Суть дела.

Налоговый орган провел выездную проверку соблюдения организацией законодательства РФ о налогах и сборах в период с 2002 по 2004 гг. По результатам проверки принято решение, которым налогоплательщику доначислены ЕСН, пени и штраф за неполную уплату этого налога.

Основанием для вынесения такого решения послужил вывод налогового органа о неправомерном неисчислении ЕСН с сумм компенсаций за неиспользованные отпуска, выплаченные работникам, не прекратившим трудовые отношения с налогоплательщиком.

Налогоплательщик, посчитав решение налогового органа неправомерным, обжаловал его в арбитражный суд.

spori.indd 226 28.08.2007 18:40:52

Позиция суда

Согласно подп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ от обложения ЕСН освобождаются все виды установленных законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат, связанных с увольнением работников, включая компенсации за неиспользованный отпуск, выполнением физическим лицом трудовых обязанностей, в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ.

Компенсация за неиспользованный отпуск предусмотрена ст. 126 Трудового кодекса РФ, в силу которой работодатель вправе по заявлению работника заменять денежной компенсацией часть отпуска, превышающую 28 календарных дней.

В данном случае компенсация за неиспользованный отпуск предусмотрена законодательным актом РФ, которым также установлена норма ее выплаты, и связана с выполнением работником трудовых обязанностей, а именно ст. 15 и 126 Трудового кодекса РФ.

Исходя из анализа положений подп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ, компенсация за неиспользованные отпуска не облагается ЕСН.

Не подлежат обложению единым социальным налогом суточные, выплачиваемые работодателем работнику в случае направления в служебную командировку, в размере, определенном коллективным договором или локальным нормативным актом организации.

Размеры возмещения расходов, связанных со служебными командировками на территории РФ, для организаций, финансируемых из федерального бюджета, установлены Постановлением Правительства РФ от 02.10.2002 № 729 «О размерах возмещения расходов, связанных со служебными командировками на территории РФ, работникам организаций, финансируемых за счет средств федерального бюджета».

Для организаций, не финансируемых из федерального бюджета, конкретный размер выплат при командировках устанавливается непосредственно работодателем.

В письмах Минфина России от 14.01.2005 № 03-05-01-04/1, от 15.12.2004 № 03-05-01-04/106, от 28.10.2004 № 03-05-01-04/63, от 21.01.2004 № 04-04-06/11 разъяснено, что организациям, финансируемым за счет средств федерального бюджета, при определении не облагаемых НДФЛ размеров суточных, выплачиваемых работникам, находящимся в командировке на территории РФ, следует руководствоваться Постановлением Правительства РФ от 02.10.2002 № 729. Остальным организациям для этих целей надлежит руководствоваться Постановлением Правительства РФ от 08.02.2002 № 93. Размеры суточных, превышающие нормы, утвержденные названными нормативными актами, подлежат налогообложению НДФЛ в установленном порядке.

В соответствии с позицией финансового ведомства, изложенной в письмах Минфина России от 18.03.2005 № 03-05-01-04/59, от 21.03.2005 № 03-05-01-04/62, от 14.01.2005 № 03-05-01-04/1, Трудовой кодекс РФ лишь предоставляет работодателю право устанавливать размер возмещения расходов, связанных со служебной командировкой, а не наделяет его правом определения нормативного размера таких расходов, не учитываемого для целей налогообложения.

Таким образом, по мнению финансового ведомства, не облагаются ЕСН на основании абзаца 10 подп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ только суточные в пределах норм, установленных названными правовыми актами.

В случае если выплаты производятся в размерах, установленных локальным нормативным актом организации, и если они превышают установленные нормы, то сумма превышения относится к расходам, не учитываемым в целях налогообложения налогом на прибыль организаций, и на основании п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ не облагается ЕСН (см. письма Минфина России от 19.05.2006 № 03-05-02-04/65, от 24.06.2005 № 03-05-02-04/127, от 21.02.2005 № 03-05-02-04/35).

Однако позиция финансового ведомства не совпадает со сложившейся арбитражной практикой.

По мнению арбитражных судов, на основании подп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ не подлежат обложению ЕСН суточные, выплачиваемые работодателем работнику в случае направления в служебную командировку, в размере, определенном коллективным договором или локальным нормативным актом организации.

Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 07.02.2006 № А19-9168/05-44-Ф02-86/06-С1 по делу № А19-9168/05-44

spori.indd 227 28.08.2007 18:40:56

Вывод суда

Не подлежат обложению ЕСН суточные, выплачиваемые работодателем работнику в случае направления в служебную командировку, в размере, определенном коллективным договором или локальным нормативным актом организации.

Суть дела

По результатам проведенной выездной налоговой проверки деятельности организации налоговым органом принято решение, которым кооператив, в том числе привлечен к налоговой ответственности по п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ в виде уплаты штрафа, доначислены ЕСН и пени.

Налогоплательщик, считая решение в указанной части незаконным, обратился в арбитражный суд с заявлением о признании его недействительным.

Позиция суда

Суд, удовлетворяя заявленные требования, исходил из следующего.

В соответствии со ст. 235 Налогового кодекса РФ организация является плательщиком ЕСН, подлежащего исчислению и уплате с доходов, выплачиваемых его работникам.

В соответствии с абзацем 10 подп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ при оплате налогоплательщиком расходов на командировки работников как внутри страны, так и за ее пределами не подлежат налогообложению ЕСН суточные в пределах норм, установленных в соответствии с действующим законодательством.

Статья 168 Трудового кодекса РФ устанавливает, что в случае направления работника в служебную командировку работодатель в числе прочих расходов обязан возместить работнику дополнительные расходы, связанные с проживанием вне места постоянного жительства (суточные). Порядок и размеры возмещения расходов, связанных со служебными командировками, определяются коллективным договором или локальным нормативным актом организации.

Арбитражным судом установлено, что приказами организации суточные подлежат возмещению в размере 1200 руб.

Налоговый орган в соответствии с частью 1 ст. 65 АПК РФ не доказал правомерность включения в налоговую базу по ЕСН суточных, превышающих минимально установленный законодателем размер.

Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 24.04.2006 № Ф08-1482/2006-681А по делу № А32-47203/2004-59/1171

Вывод суда

Так как оплата суточных не является оплатой за выполнение трудовых обязанностей, а является компенсацией расходов, произведенных работниками в служебных командировках, то данные выплаты не являлись объектом налогообложения ЕСН.

Суть дела

Налогоплательщик обратился в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа в части доначисления ЕСН и пени за его несвоевременную уплату, а также в части привлечения налогоплательщика к ответственности по п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ в виде штрафа за неуплату названного налога.

Позиция суда

Удовлетворяя заявленные требования о признании решения налогового органа в данной части недействительным, суд обоснованно исходил из недоказанности налоговым органом обстоятельств, послуживших основанием для принятия оспариваемого акта, обязанность по доказыванию которых возложена на налоговый орган.

Согласно абзацу 10 подп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ при оплате работодателем налогоплательщику расходов на командировки как внутри страны, так и за ее пределами в доход, подлежащий налогообложению, не включаются суточные, выплачиваемые в пределах норм, установленных в соответствии с действующим законодательством, а также фактически произведенные и документально подтвержденные целевые расходы на проезд до места назначения и обратно, сборы за услуги аэропортов, комиссионные сборы, расходы на проезд в аэропорт или на вокзал в местах отправления, назначения или пересадок, на провоз багажа, расходы по найму жилого помещения, оплате услуг связи, получению и регистрации служебного заграничного паспорта, получению виз, а также расходы, связанные с обменом наличной валюты или чека в банке на наличную иностранную валюту.

Удовлетворяя заявленные требования, суд исходил из того, что ст. 168 Трудового кодекса РФ предусматривает обязанность работодателя возместить расходы, связанные со служебной командировкой, порядок и

spori.indd 228 28.08.2007 18:41:01

размеры, возмещения которых определяются коллективным договором или локальным нормативным актом организации. При этом размеры возмещения не могут быть ниже размеров, установленных Правительством РФ для организаций, финансируемых из федерального бюджета.

Суд установил, что в соответствии с коллективным договором для работников организации установлена норма выплаты суточных за каждый день нахождения в командировке в размере 500 руб. в городе Москве, Московской области и городе Санкт-Петербурге.

В материалах дела отсутствуют доказательства превышения сумм выплат работниками, находящимися в командировке, установленных коллективным договором.

Так как оплата суточных не является оплатой за выполнение трудовых обязанностей, а является компенсацией расходов, произведенных работниками в служебных командировках, то данные выплаты не являлись объектом налогообложения ЕСН.

Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 24.04.2006 № Ф08-1463/2006-631А по делу № А32-12956/2005-23/521

Вывод суда

Выплаты иностранной валюты взамен суточных членам экипажей заграничного плавания российских судоходных компаний носят компенсационный характер и не являются надбавкой к заработной плате этих работников

Суть дела

Налоговый орган провел выездную налоговую проверку организации по вопросам соблюдения законодательства о налогах и сборах за 2001-2003 гг. По результатам проверки вынесено решение, которым налогоплательщик привлечен к налоговой ответственности по п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ в виде штрафа за неуплату ЕСН, а также налогоплательщику предложено уплатить доначисленные ЕСН и пени.

По мнению налогового органа, выплаты иностранной валюты взамен суточных являются надбавкой к заработной плате и подлежат налогообложению ЕСН.

Реализуя право на обжалование, закрепленное ст. 137 и 138 Налогового кодекса РФ, налогоплательщик обратился в арбитражный суд с заявлением о признании решения налогового органа недействительным.

Позиция суда

Удовлетворяя заявленные требования, арбитражный суд исходил из положений п. 1 ст. 237, подп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ, ст. 164 Трудового кодекса РФ.

Определение ВС РФ от 30.06.2005 № КАС05-272 касалось толкования норм Трудового кодекса РФ и не связано с толкованием налогового законодательства. В данном Определении подчеркивается, что работа членов экипажей судов заграничного плавания отличается от работы членов экипажа внутреннего плавания ее выполнением вне пределов действия государственного суверенитета России, и это отличие является существенным.

Отраслевое тарифное соглашение по морскому транспорту на 2000 г. от 17.02.2000 и Отраслевое соглашение по морскому транспорту на 2003-2005 гг. от 31.03.2003 возлагают на работодателей обязанность производить выплаты иностранной валюты взамен суточных членам экипажей заграничного плавания российских судоходных компаний в размерах, устанавливаемых Правительством РФ. В проверенный период необходимость выплаты иностранной валюты взамен суточных членам экипажей заграничного плавания российских судоходных компаний закреплялась распоряжением Правительства РФ от 01.06.1994 № 819-р.

ВС РФ указал на то, что Правительство РФ, принимая такое распоряжение, действовало в пределах своих полномочий.

Учитывая изложенное, а также положения п. 7 ст. 3 Налогового кодекса РФ, суд пришел к выводу о компенсационном характере спорных выплат, которые не подлежали обложению ЕСН.

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 13.06.2006 по делу № А42-13584/2004-22

Вывод суда

Выплаты в иностранной валюте, полученные членами экипажей судов заграничного плавания флота рыбной промышленности, не подлежат включению в налогооблагаемую базу по ЕСН, поскольку данные выплаты являются компенсацией за особые условия труда в море.

Суть дела

Налоговый орган провел выездную налоговую проверку соблюдения организацией законодательства по налогам и сборам, в том

spori.indd 229 28.08.2007 18:41:06

числе правильности исчисления, уплаты и перечисления в бюджет ЕСН за 2001 г. В ходе проверки выявлен ряд нарушений, которые отражены в акте.

В частности, налоговый орган установил, что налогоплательщик в 2001 г. в нарушение ст. 236 и 237 Налогового кодекса РФ необоснованно не уплачивал ЕСН с сумм выплат в иностранной валюте взамен суточных членам экипажей судов заграничного плавания. Налоговый орган считает, что работа членов экипажей судов заграничного плавания носит разъездной характер, а период нахождения судов в заграничном плавании в силу ст. 116 КЗоТ РФ, действовавшего до 01.02.2002, не является служебной командировкой. Установленные распоряжениями Правительства РФ от 01.06.1994 № 819-р и от 03.11.1994 № 1741-р предельные нормы выплат в иностранной валюте не являются компенсационными выплатами, так как члены экипажа не несут дополнительных расходов (в том числе на питание), связанных с нахождением судна в заграничном плавании. Выплаты взамен суточных членам экипажей являются составной частью заработной платы (доплатой за особые условия труда) и облагаются ЕСН на общих основаниях.

Решением, принятым на основании акта проверки с учетом возражений налогоплательщика, налоговый орган привлек налогоплательщика к налоговой ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ, за неуплату (неполную уплату) ЕСН. Этим же решением налоговый орган предложил налогоплательщику уплатить в срок, указанный в требовании, доначисленные суммы налога по вышеуказанному эпизоду с соответствующими суммами пеней.

Налогоплательщик, считая такое решение налогового органа незаконным, обратился в арбитражный суд с заявлением о признании его недействительным.

Позиция суда

Суды удовлетворили требования заявителя, придя к выводу об отсутствии правовых оснований для уплаты ЕСН с сумм выплат иностранной валюты взамен суточных, которые являются компенсационными выплатами за особые условия труда на море.

Пунктом 1 ст. 236 Налогового кодекса РФ установлено, что объектом обложения ЕСН для работодателей — организаций и индивидуальных предпринимателей, производящих выплаты наемным работникам, признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу работников по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям), а также по авторским договорам.

В подп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ перечислены выплаты, не подлежащие обложению ЕСН, в том числе все виды установленных в соответствии с законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ), связанных с выполнением работником трудовых обязанностей.

НК РФ не содержит определения компенсационных выплат, связанных с выполнением трудовых обязанностей, следовательно, в силу п. 1 ст. 11 Налогового кодекса РФ этот термин используется в смысле, который придает ему трудовое законодательство.

Указанные в ст. 164 Трудового кодекса РФ выплаты не входят в систему оплаты труда и производятся работнику в качестве компенсации его затрат, связанных с выполнением трудовых обязанностей.

Помимо общих гарантий и компенсаций, предусмотренных Трудовым кодексом РФ (гарантии при приеме на работу, переводе на другую работу, по оплате труда и другие), согласно ст. 165 Трудового кодекса РФ работникам предоставляются гарантии и компенсации, в том числе в случаях, предусмотренных Трудовым кодексом РФ и иными федеральными законами. При предоставлении гарантий и компенсаций соответствующие выплаты производятся за счет средств работодателя.

Выплаты иностранной валюты взамен суточных членам экипажей судов заграничного плавания морского флота российских судоходных компаний и судов заграничного плавания флота рыбной промышленности осуществляются в соответствии с распоряжением Правительства РФ от 01.06.1994 № 819-р и распоряжением Правительства РФ от 03.11.1994 № 1741-р и по своей правовой природе соответствуют установленным нормам и относятся к компенсационным выплатам, связанным с особыми условиями труда, которые на основании ст. 238 Налогового кодекса РФ освобождаются от налогообложения.

spori.indd 230 28.08.2007 18:41:10

Оснований для исключения из перечня, приведенного в ст. 238 Налогового кодекса РФ, названных выплат не имеется.

Кроме того, несмотря на то что выплаты иностранной валюты членам экипажа судов, произведенные взамен суточных, не являются суточными (суточные выплачиваются при направлении в служебные командировки, а нахождение экипажа на судне в заграничном плавании во время его эксплуатации не является командировкой), указанные выплаты по своей правовой природе направлены на компенсацию расходов членов экипажа судов.

Налогоплательщик в проверяемый период производил выплату членам экипажей судов заграничного плавания иностранной валюты взамен суточных в пределах норм, установленных распоряжением № 819-р, что налоговый орган не оспаривает. В силу пункта 1 названного распоряжения № 819-р эти выплаты производятся за каждые сутки заграничного плавания независимо от его продолжительности и относятся на эксплуатационные расходы организаций-судовладельцев.

Судом также установлено, что выплаты взамен суточных производились налогоплательщиком членам экипажей судов помимо заработной платы. В соответствии с п. 42 Инструкции о составе фонда заработной платы и выплат социального характера, утвержденной Постановлением Госкомстата России от 10.07.1995 № 89 и согласованной с Минэкономики России, Минфином России, Минтруда России, Банком России, расходы, выплаченные взамен суточных, не относятся к фонду заработной платы и выплатам социального характера.

Таким образом, указанные выплаты связаны с особыми условиями труда членов экипажей судов в период заграничного плавания, которые на основании договора с судоходной компанией выполняют трудовые функции при эксплуатации морского судна и несут дополнительные затраты в связи с нахождением за пределами РФ.

Подтверждая законность действий налогоплательщика, суд принял во внимание противоречивую позицию Минфина России по настоящему вопросу, изложенную в письмах от 31.05.2004 № 04-04-04/63, от 27.10.2004 № 04-2-06/659, от 21.12.2004 № 03-05-02-04/7 и от 25.04.2005 № 03-05-01-04/108, свидетельствующую о наличии неустранимых сомнений, противоречий и неясностей, содержащихся в подп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ, которые в силу п. 7 ст. 3 Налогового кодекса РФ должны толковаться в пользу налогоплательщика.

Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 17.04.2006 № Ф04-3911/2005(20621-А81-33) по делу № А81-384/2005

Вывод суда

Произведенная организацией оплата расходов по проезду работников до места работы и обратно железнодорожным транспортом относится к компенсационным выплатам и не подлежит обложению ЕСН, поскольку проездной документ не мог быть использован для личных нужд работника, а значит, работник дохода от возмещения затрат на проезд не получал.

Суть дела

Налоговым органом проведена выездная налоговая проверка организации по вопросам правильности и полноты перечисления ЕСН за 2001-2003 гг., по итогам которой было принято решение, в том числе о привлечении налогоплательщика к ответственности по ст. 122 Налогового кодекса РФ за неуплату ЕСН; о предложении уплатить налог и пени за его несвоевременную уплату.

Основанием для принятия такого решения послужило то обстоятельство, что произведенная организацией оплата расходов по проезду аттестованных работников от постоянного места жительства до места нахождения организации не может быть отнесена к компенсационным выплатам и подлежит налогообложению в общеустановленном порядке.

По мнению налогового органа, организация (учреждение, относящееся к системе МВД России) не входит в Перечень предприятий, организаций и объектов, на которых может применяться вахтовый метод организации работы, утвержденный Постановлением Госкомтруда СССР, Секретариата ВЦСПС и Минздрава СССР от 31.12.1987 № 794/33-82.

Организация оспорила решение налогового органа в арбитражном суде.

Позиция суда

При рассмотрении дела суд руководствовался положениями п. 1 ст. 236, п. 1 ст. 237 Налогового кодекса РФ, ст. 164 Трудового кодекса РФ.

При определении налоговой базы учитываются любые выплаты и вознаграждения, за исключением сумм, указанных в ст. 238 Налогового кодекса РФ, вне зависимости от

spori.indd 231 28.08.2007 18:41:14

формы, в которой осуществляются данные выплаты, в частности полная или частичная оплата товаров (работ, услуг, имущественных или иных прав), предназначенных для физического лица — работника или членов его семьи, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в их интересах, оплата страховых взносов по договорам добровольного страхования, за исключением сумм страховых взносов, указанных в подп. 7 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ.

Возмещение работникам оплаты услуг транспортных организаций в связи с их доставкой к месту работы и обратно является выплатой в пользу физических лиц — работников при условии, что работники имели возможность использовать проездные документы не только в производственных целях, но и для личных нужд.

Согласно Основным положениям о вахтовом методе организации работ, утвержденным Постановлением Госкомтруда СССР, Секретариата ВЦСПС и Минздрава СССР от 31.12.1987 № 794/33-82, и ст. 297 Трудового кодекса РФ вахтовый метод — это особая форма осуществления трудового процесса вне места постоянного проживания работников, когда не может быть обеспечено ежедневное их возвращение к месту постоянного проживания, применяется в необжитых отдаленных районах с особыми природными условиями и районах с высокими темпами работ при необеспечении данного района трудовыми ресурсами.

В соответствии с Перечнем предприятий, организаций и объектов, на которых может применяться вахтовый метод работ, установленным приложением № 2 к Основным положениям, утвержденным Постановлением Госкомтруда СССР, Секретариата ВЦСПС и Минздрава СССР от 31.12.1987 № 794/33-82 (с изменениями от 29.11.1988), вахтовый метод организации работ может применяться, в частности, на предприятиях и в организациях нефтяной, газовой промышленности, а также на предприятиях и в организациях, ведущих сервисное обслуживание и ремонт трубоукладчиков в районах Ямала и Ямбурга и выполняющих работы на объектах нефтяной и газовой промышленности.

Исходя из п. 2.5 Основных положений о вахтовом методе организации работ, утвержденных Постановлением Госкомтруда СССР, Секретариата ВЦСПС, Минздрава СССР от 31.12.1987 № 794/33-82, доставка работников на вахту осуществляется экономически целесообразными видами транспорта.

В соответствии с п. 2.5 Основных положений о вахтовом методе организации работ, утвержденных Постановлением Госкомтруда СССР, Секретариата ВЦСПС, Минздрава СССР от 31.12.1987 № 794/33-82, сотрудникам организаций, работающим вахтовым методом, оплата проезда от базовых городов к месту работы и обратно железнодорожным транспортом (не выше стоимости плацкартного билета) оплачивается согласно поданному заявлению с авансовым отчетом, оформленным надлежащим образом.

Законом РФ от 18.04.1991 № 1026-1 «О милиции», Положением о милиции общественной безопасности (местной милиции) в РФ, утвержденным Указом Президента РФ от 12.02.1993 № 209, Положением о вневедомственной охране при органах внутренних дел РФ, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 14.08.1992 № 589, подразделения милиции вневедомственной охраны при органах внутренних дел относятся к милиции общественной безопасности; порядок их создания, реорганизации и ликвидации определяется МВД России.

Арбитражным судом установлено и материалами дела подтверждается, что организацией применялся вахтовый метод организации несения службы личным составом подразделений в соответствии с Положением о вахтовом методе организации несения службы личным составом подразделений вневедомственной охраны при органах внутренних дел Ямало-Ненецкого автономного округа, утвержденным Приказом ОВО при УВД Ямало-Ненецкого автономного округа от 17.12.2001 № 501, на территории Ямала и Ямбурга по осуществлению охраны исключительно на объектах нефтяной промышленности, что для несения службы вахтовым методом по согласованию с ОВО при УВД Ямало-Ненецкого автономного округа была создана рота милиции, вопросы комплектования вахтового персонала которой вне места нахождения организации, в силу специфики, не требуют согласования с местными органами по труду и социальным вопросам, которым подведомственна территория, а регулируются в соответствии с Положением о службе в органах внутренних дел РФ, Приказом МВД России от 14.12.1999 № 1038 и Законом № 1026-1.

Кроме того, из материалов дела усматривается, что организация возмещала работнику проезд до места работы и обратно

spori.indd 232 28.08.2007 18:41:19

железнодорожным транспортом (плацкарт), при пользовании которым проездной документ является разовым и индивидуальным. Следовательно, в данном случае проездной документ не мог быть использован для личных нужд работника, а значит, работник дохода от возмещения затрат на проезд не получал.

Учитывая изложенное, арбитражный суд пришел к выводу о незаконности решения налогового органа в части привлечения организации к ответственности по ст. 122 Налогового кодекса РФ за неуплату сумм ЕСН, предложения уплатить налог и пени за несвоевременную уплату налога.

Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 01.02.2006 № Ф04-261/2006(19315-А75-40)

Вывод суда

Возмещение работникам стоимости проезда до места работы железнодорожным транспортом (плацкарт) не включается в налогооблагаемую базу по ЕСН, поскольку нормативно обязанность по оплате проезда при вахтовом методе работы возложена на работодателя, кроме того, проездной документ является разовым и индивидуальным, в связи с чем не мог быть использован для личных нужд работника.

Суть дела

По результатам проведения выездной налоговой проверки налоговый орган принял решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 122 НК РФ, в том числе за неполную уплату ЕСН в виде штрафа, а также начислены соответствующие суммы пеней и доначислен налог.

Основанием для доначисления штрафа, налога и пени по ЕСН послужило неправомерное, по мнению налогового органа, невключение в налогооблагаемую базу стоимости оплаты проезда работников от места сбора до места нахождения организации. Как указал налоговый орган, все виды компенсационных выплат в пользу работника, не установленные законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления при условии, что такие выплаты отнесены организацией к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль, должны быть включены в налоговую базу для исчисления ЕСН.

Не согласившись с указанным решением, налогоплательщик обжаловал его в судебном порядке.

Позиция суда

Арбитражный суд пришел к выводу о необоснованном доначислении ЕСН в рассматриваемом случае по следующим основаниям.

Согласно п. 2.5 Основных положений о вахтовом методе организации работ, утвержденных Постановлением Госкомтруда СССР, Секретариата ВЦСПС и Минздрава СССР от 31.12.1987 № 794/33-82 (применяемых в части, не противоречащей Трудовому кодексу РФ), доставка работников на вахту осуществляется организованно от места нахождения предприятия или от пункта сбора до места работы и обратно экономически целесообразными видами транспорта на основе долгосрочных договоров, заключаемых предприятиями с организациями и предприятиями транспортных министерств. Для доставки работников может использоваться транспорт, принадлежащий организации, применяющей вахтовый метод.

Проезд работников от пункта сбора до места работы (объекта, участка) и обратно оплачивается организацией.

Таким образом, обязанность по оплате проезда работников от места сбора до места работы и обратно возлагается на организацию. В рассматриваемом случае налогоплательщик во исполнение указанного нормативного акта избрал способом оплаты транспортных услуг не приобретение билетов для работающих вахтовым методом, а возмещение работникам стоимости проезда экономичным транспортом.

Как установлено судом, в соответствии с Положением о вахтовом методе производства работ работникам налогоплательщика, работающим вахтовым методом, оплата проезда от базовых городов к месту работы и обратно железнодорожным транспортом (не выше стоимости плацкартного билета) оплачивается согласно поданному заявлению с авансовым отчетом, оформленным надлежащим образом.

В соответствии с п. 1 ст. 236 Налогового кодекса РФ объектом налогообложения для налогоплательщиков-организаций признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг

spori.indd 233 28.08.2007 18:41:23

(за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям), а также по авторским договорам.

Согласно п. 1 ст. 237 Налогового кодекса РФ налоговая база налогоплательщика-организации определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, предусмотренных п. 1 ст. 236 Налогового кодекса РФ, начисленных налогоплательщиками за налоговый период в пользу физических лиц.

При определении налоговой базы учитываются любые выплаты и вознаграждения (за исключением сумм, указанных в ст. 238 Налогового кодекса РФ), вне зависимости от формы, в которой осуществляются данные выплаты, в частности полная или частичная оплата товаров (работ, услуг, имущественных или иных прав), предназначенных для физического лица — работника или членов его семьи, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в их интересах, оплата страховых взносов по договорам добровольного страхования (за исключением сумм страховых взносов, указанных в подп. 7 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ).

Возмещение работникам оплаты услуг транспортных организаций в связи с их доставкой к месту работы и обратно является выплатой в пользу физических лиц — работников при условии, что работники имели возможность использовать проездные документы не только в производственных целях, но и для личных нужд. В рассматриваемом случае налогоплательщиком возмещался работнику проезд до места работы и обратно железнодорожным транспортом (плацкарт), при пользовании которым проездной документ является разовым и индивидуальным, в связи с чем проездной документ не может быть использован для личных нужд работника. Следовательно, в рассматриваемом случае работник дохода от возмещения затрат на проезд не получает.

При указанных обстоятельствах кассационная инстанция поддерживает итоговый вывод суда, что возмещение в виде оплаты проезда работников налогоплательщика к месту работы не подлежит налогообложению при исчислении ЕСН.

В арбитражной практике встречаются споры с налоговыми органами по вопросу о том, подлежит ли обложению ЕСН оплата работодателем проезда работников к месту работы и обратно.

Оплата расходов по проезду сотрудника организации в соответствии с подп. 49 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ может быть отнесена к расходам организации, связанным с производством и (или) реализацией продукции.

В Письмах Минфина РФ от 18.05.2006 № 03-05-01-04/128, от 11.05.2006 № 03-03-04/1/435 указывается, что если оплата транспортировки сотрудников включена в расходы по налогу на прибыль, налогоплательщик должен начислить ЕСН. Чиновники финансового ведомства ссылаются на п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ, в котором сказано, что в налогооблагаемую базу по ЕСН не включают те выплаты, которые не уменьшают налогооблагаемую прибыль.

В том случае, если доставка работников к месту работы и обратно не предусмотрена трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами, расходы по договорам, заключенным с транспортными организациями по доставке работников, по мнению Минфина России, не могут быть отнесены к расходам, учитываемым при налогообложении прибыли согласно п. 26 ст. 270 Налогового кодекса РФ, и, следовательно, такие суммы оплаты проезда не облагаются ЕСН.

В письме Минфина России от 04.05.2006 № 03-05-01-04/112 дано пояснение, что в случае, когда организация оплачивает транспортные расходы своих сотрудников, осуществляемые ими в целях выполнения своих служебных обязанностей, то сумма такой оплаты не признается объектом налогообложения ЕСН, так как такая оплата не может рассматриваться как выплата по трудовому договору в пользу сотрудника (оплата за него товаров, работ, услуг). При этом разъездной характер работы такого сотрудника должен подтверждаться должностной инструкцией или приказом руководителя организации.

Постановление ФАС Московского округа от 02.02.2006 № КА-А41/14222-05 по делу № А40-18723/05-141-134

Вывод суда

Налогоплательщик правомерно не включил в налогооблагаемую базу по ЕСН стоимость оплаты проезда городским транспортом своим сотрудникам, поскольку указанные выплаты компенсируют расходы, понесенные в связи с выполнением служебных обязанностей, и не могут быть отнесены к оплате, произведенной в пользу физических лиц.

spori.indd 234 28.08.2007 18:41:26

Суть дела

Решением налогового органа, вынесенным по результатам выездной налоговой проверки организации, в том числе по вопросу правильности исчисления, удержания, полноты и своевременности уплаты ЕСН за 2001-2003 гг., налогоплательщик привлечен к налоговой ответственности на основании п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ в виде взыскания штрафа, ему доначислены ЕСН и пени.

Основанием для привлечения к налоговой ответственности послужило то, что за проездные билеты, приобретаемые для сотрудников организации, ЕСН не начислялся и не уплачивался.

Не согласившись с решением налогового органа, налогоплательщик оспорил его в арбитражном суде.

Позиция суда

Признавая недействительным оспариваемое решение налогового органа, суд пришел к выводу, что денежные суммы, затраченные налогоплательщиком на приобретение проездных билетов своим сотрудникам, не могут относиться к доходам, полученным физическими лицами, и рассматриваться как совокупный доход, подлежащий налогообложению ЕСН.

Объектом обложения ЕСН в соответствии с п. 1 ст. 236 Налогового кодекса РФ признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг, а также по авторским договорам.

Как установлено судом, налогоплательщик отнес затраты по приобретению проездных документов к расходам организации исходя из характера деятельности последней, поскольку деятельность, которую осуществляет теплоснабжающая организация, предполагает большое количество поездок работников в пределах города для заключения договоров теплоснабжения, снятия показаний счетчиков, мелкого ремонта тепло- и электросетей и т.п. Таким образом, деятельность отдельных сотрудников организации носит разъездной характер, что подтверждается должностными инструкциями.

В соответствии с подп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ не подлежат налогообложению компенсационные выплаты, связанные с выполнением трудовых обязанностей.

Судом сделан вывод о том, что налогоплательщиком в соответствии с п. 1 ст. 236 Налогового кодекса РФ и обоснованным применением подп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ не включена в налогооблагаемую базу по ЕСН в 2001-2002 гг. стоимость оплаты проезда городским транспортом своим сотрудникам, поскольку указанные выплаты компенсируют расходы, понесенные в связи с выполнением служебных обязанностей, и не могут быть отнесены к оплате, произведенной в пользу физических лиц в оплату произведенных работ.

В связи с указанным несостоятельна ссылка налогового органа на неправильное применение п. 3 ст. 236, подп. 12 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ, поскольку налогоплательщиком не производилось применение льгот по проезду.

Статьей 188 Трудового кодекса РФ определено, что при использовании работником с согласия или ведома работодателя и в его интересах личного имущества работнику выплачивается компенсация за использование личного транспорта, принадлежащего работнику, а также возмещаются расходы, связанные с его использованием. Размер возмещения расходов определяется соглашением сторон трудового договора, выраженным в письменной форме.

При этом трудовым законодательством не установлено ограничений в размерах компенсаций, выплачиваемых работникам в случае использования ими личного имущества, в том числе и личного транспорта.

Предельные нормы этих компенсаций определены Постановлением Правительства РФ от 24.05.1993 № 487 «О предельных нормах компенсации за использование личных легковых автомобилей и мотоциклов для служебных поездок» и Приказом Минфина России от 04.02.2000 № 16н «Об изменении предельных норм компенсации за использование личных легковых автомобилей и мотоциклов для служебных поездок».

Постановлением Правительства РФ от 20.06.1992 № 414 «О нормах компенсации за использование личных легковых автомобилей для служебных целей» установлены предельные нормы для предприятий и организаций по включению в себестоимость продукции (работ, услуг) затрат на компенсацию своим работникам за использование ими личных легковых автомобилей для служебных поездок.

Постановлением Правительства РФ от 08.02.2002 № 92 «Об установлении норм рас-

spori.indd 235 28.08.2007 18:41:30

ходов организаций на выплату компенсаций за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов, в пределах которых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций такие расходы относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией» установлены нормы компенсации, которые применяются для целей налогообложения прибыли.

Расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов сверх норм таких расходов, установленных Правительством РФ, при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются на основании п. 38 ст. 270 Налогового кодекса РФ.

По мнению Минфина России, изложенному в письмах от 14.03.2003 № 04-04-06/42, от 28.04.2003 № 04-04-06/71, от 20.10.2003 № 14-04-12/5, только в случае произведения таких выплат в пределах норм, установленных указанными выше нормативными актами, они не должны облагаться ЕСН.

При этом для организаций, не состоящих на бюджетном финансировании, для целей исчисления ЕСН при выплате компенсаций работникам за использование личного автотранспорта для служебных поездок применяются нормы компенсации, установленные Постановлением № 92, а для бюджетных организаций применяются нормы компенсации, установленные Приказом № 16н.

Как следует из писем Минфина России, сверхнормативная компенсация облагается ЕСН.

Однако точка зрения Минфина России и МНС России не совпадает со сложившейся арбитражной практикой. Но и в арбитражной практике отсутствует единообразный подход по данной проблеме. По мнению одних арбитражных судов, сверхнормативная компенсация за использование работником личного автомобиля в служебных целях не облагается ЕСН, по мнению других — облагается. Решать налогоплательщику.

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 23.01.2006 № А26-6101/2005-210

Вывод суда

Сверхнормативная компенсация за использование работником личного автомобиля в служебных целях не облагается ЕСН.

Суть дела

Налоговый орган провел выездную налоговую проверку правильности исчисления, удержания, полноты и своевременности перечисления налогоплательщиком в бюджет ЕСН за 2002-2004 гг.

В ходе проверки налоговый орган установил, что налогоплательщик не включил в налоговую базу для исчисления ЕСН суммы компенсационных выплат, выплаченных физическим лицам за использование личного автомобиля в служебных целях в сумме, превышающей нормы, установленные Постановлением Правительства РФ от 08.02.2002 № 92 «Об установлении норм расходов организаций на выплату компенсаций за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов, в пределах которых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций такие расходы относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией».

По мнению налогового органа, при исчислении ЕСН с сумм компенсационных выплат за использование личного автотранспорта в служебных целях налогоплательщику следовало применить нормы, установленные Постановлением № 92.

На основании материалов проверки и с учетом возражений, представленных налогоплательщиком, налоговым органом вынесено решение о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налоговых правонарушений, предусмотренных п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ в виде штрафа за неполную уплату налога. Указанным решением налогоплательщику доначислены ЕСН и пени за его несвоевременное перечисление.

Посчитав решение налогового органа незаконным, налогоплательщик обратился в арбитражный суд с заявлением о признании его недействительным.

Позиция суда

Суд, удовлетворяя требования заявителя, исходил из того, что в соответствии с подп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ не подлежат налогообложению все виды установленных действующим законодательством РФ, законодательством субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ), связанных с выполнением работником трудовых обязанностей.

spori.indd 236 28.08.2007 18:41:35

Согласно ст. 164, 188 Трудового кодекса РФ при использовании работником с согласия или ведома работодателя и в его интересах личного имущества работнику выплачивается компенсация за использование, износ (амортизацию) инструмента, личного транспорта, оборудования и других технических средств и материалов, принадлежащих работнику, а также возмещаются расходы, связанные с их использованием. При этом трудовым законодательством не установлено ограничений в размерах компенсаций, выплачиваемых работникам в случае использования ими личного имущества, в том числе и личного транспорта.

Нормы компенсации за использование личного автомобиля в служебных целях, учитываемые в целях обложения ЕСН и НДФЛ, законодательством РФ не установлены, а в силу ст. 188 Трудового кодекса РФ размер возмещения указанных расходов определяется соглашением сторон трудового договора, выраженным в письменной форме.

Налоговым органом не оспариваются основания произведенных налогоплательщиком компенсационных выплат за использование личного транспорта для служебных поездок, при этом налоговый орган считает, что не подлежат налогообложению лишь компенсационные выплаты, размер которых не превышает пределов, установленных Постановлением № 92.

Такой вывод, по мнению налогового органа, подтверждается письмом Департамента налоговой политики Минфина России от 19.02.2003 № 04-04-06/26, в котором разъяснено, что для организаций, не состоящих на бюджетном финансировании, для целей исчисления НДФЛ и ЕСН нормы расходов при выплате компенсаций за использование для служебных поездок личного транспорта, принадлежащего работнику, установлены Постановлением № 92.

Арбитражный суд считает такой вывод ошибочным.

Постановление № 92 устанавливает нормирование расходов исключительно для целей исчисления налога на прибыль.

В тех случаях, когда законодатель предусматривает применение нормативов, установленных для целей исчисления одного налога, к другому налогу, он использует такой прием юридической техники, как прямая отсылка к положениям, установленным для соответствующего налога. В ст. 238 Налогового кодекса РФ такая отсылка к нормам главы 25 Налогового кодекса РФ отсутствует.

В данной ситуации невозможно и применение налогового законодательства по аналогии, поскольку это противоречило бы положениям ст. 3 Налогового кодекса РФ, согласно которым акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить. Любые неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах должны толковаться в пользу налогоплательщика.

Таким образом, указание в письме Департамента налоговой политики Минфина России от 19.02.2003 № 04-04-06/26 и письме МНС России от 02.06.2004 № 04-2-06/419@ на то, что НДФЛ и ЕСН облагаются суммы компенсаций, выплаченных сверх норм, установленных Постановлением № 92, противоречит Налоговому кодексу РФ.

Постановление ФАС Московского округа от 14.06.2006 № КА-А40/5051-06 по делу № А40-37025/05-126-294

Вывод суда

Компенсационные выплаты работникам бюджетных организаций за использование личных автомобилей для служебных поездок не подлежат обложению ЕСН.

Суть дела

В ходе выездной налоговой проверки налоговым органом, в том числе установлено, что организация (муниципалитет) не включила в налоговую базу по ЕСН суммы выплаченных работникам компенсаций за использование личных автомобилей для служебных поездок.

По мнению налогового органа, бюджетная организация неправомерно руководствовалась Постановлением Правительства РФ от 08.02.2002 № 92, тогда как следовало руководствоваться Приказом Минфина России от 04.02.2000 № 16н.

По результатам проверки принято решение, которым организации доначислены ЕСН, соответствующие пени за неперечисление НДФЛ и штрафы.

Организация оспорила решение налогового органа в арбитражном суде.

Позиция суда

В соответствии со ст. 236 Налогового кодекса РФ объектом ЕСН являются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые в

spori.indd 237 28.08.2007 18:41:39

пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам.

В ст. 238 Налогового кодекса РФ, определяющей доходы и суммы, не подлежащие налогообложению, понятие «компенсационные выплаты» употребляется в значении, вытекающем из системного толкования соответствующих норм налогового и трудового права.

Согласно ст. 164 Трудового кодекса РФ под компенсациями понимаются денежные выплаты, установленные в целях возмещения работникам затрат, связанных с исполнением ими трудовых или иных предусмотренных федеральным законом обязанностей.

Судом установлено, что работниками организации для служебных поездок использовались личные автомобили. Налоговым органом указанное обстоятельство не опровергнуто. Названным работникам приказом по организации установлен размер компенсаций за использование личных автомобилей для служебных поездок — до 1500 руб. и до 1200 руб. в месяц — в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 08.02.2002 № 92.

Ссылка налогового органа на то, что бюджетная организация неправомерно руководствовалась Постановлением Правительства РФ от 08.02.2002 № 92 «Об установлении норм расходов организаций на выплату компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов, в пределах которых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организации такие расходы относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией», тогда как следовало руководствоваться Приказом Минфина России от 04.02.2000 № 16н «Об изменении предельных норм компенсации за использование личных легковых автомобилей и мотоциклов для служебных поездок», обоснованно отклонена судебными инстанциями.

Пунктом 1 Постановления № 92 установлены нормы расходов организаций на выплату компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

Приказ № 16н, на который ссылается налоговый орган, в частности п. 2, устанавливает, что выплата компенсации работникам в учреждениях и организациях, финансируемых из средств бюджетов всех уровней, за использование ими личных легковых автомобилей и мотоциклов для служебных поездок производится в соответствии с порядком и условиями, предусмотренными п. 1-6, 8 и 9 письма Минфина России от 21.07.1992 № 57 «Об условиях выплаты компенсации работникам за использование ими личных легковых автомобилей для служебных поездок», норм расходов организаций на выплату компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов указанный Приказ № 16н не содержит.

Применение письма № 57, содержащего отсылки на нормы компенсации, предусмотренные Постановлением Правительства РФ от 20.06.1992 № 414 «О нормах компенсации для использования легковых автомобилей для служебных целей», Приказом № 16н не предусмотрено.

Таким образом, судом сделан вывод о правомерности применения норм расходов организаций на выплату компенсаций за использование легковых автомобилей для служебных поездок, установленных Постановлением № 92.

Компенсации за использование в производственных целях сотового телефона, принадлежащего работнику.

Как уже отмечалось ранее, подп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ установлено, что не подлежат обложению ЕСН все виды установленных законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ), связанных, в частности, с выполнением физическим лицом трудовых обязанностей (в том числе с переездом на работу в другую местность и возмещением командировочных расходов).

В силу ст. 188 Трудового кодекса РФ при использовании работником с согласия или ведома работодателя и в его интересах личного имущества работнику выплачивается компенсация за использование, износ (амортизацию) инструмента, личного транспорта, оборудования и других технических средств и материалов, принадлежащих работнику, а также возмещаются расходы, связанные с их использованием. Размер возмещения расходов определяется соглашением сторон трудового договора, выраженным в письменной форме.

Таким образом, денежная компенсация за использование сотового телефона, принадлежащего работнику, не облагается нало-

spori.indd 238 28.08.2007 18:41:45

гом на доходы физических лиц и единым социальным налогом в пределах установленных организацией размеров.

Размер возмещения расходов, связанных с использованием такого имущества и не облагаемых налогом на доходы физических лиц и единым социальным налогом, должен соответствовать экономически обоснованным затратам, связанным с фактическим использованием имущества для целей трудовой деятельности.

При этом в организации должны храниться документы (или их заверенные в установленном порядке копии), подтверждающие право собственности работника на используемое имущество, а также документы, подтверждающие расходы, понесенные им при использовании имущества в рабочих целях (Письмо Минфина РФ от 3 сентября 2004 г. № 03-05-01-04/9).

Постановление ФАС Московского округа от 27.02.2006 № КА-А41/14217-05 по делу № А41-К2-5347/05

Вывод суда

Оплата работодателем использования принадлежащих работникам средств мобильной связи относится к компенсационным выплатам и не включается в налогооблагаемую базу по ЕСН на основании подп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ, если затраты по мобильной связи носят производственный характер.

Суть дела

По результатам проведенной выездной налоговой проверки организации по вопросу правильности исчисления и уплаты ЕСН за 2001-2003 гг. налоговым органом принято решение, в соответствии с которым организации было предложено уплатить ЕСН, пени и штраф по ст. 122 Налогового кодекса РФ в связи с неуплатой начисленных налогов.

Решение обосновано тем, что организацией необоснованно не включены в налогооблагаемую базу суммы оплаты в интересах работников за услуги мобильной связи. При проведении проверки организацией не были представлены в налоговый орган первичные бухгалтерские документы, подтверждающие производственный характер затрат по мобильной связи, а именно трудовые договоры. Представленные договоры по безвозмездному пользованию не могут быть приняты в качестве оснований к освобождению от уплаты ЕСН.

Посчитав свои права нарушенными данным решением, организация обратилась в арбитражный суд с заявлением о признании его незаконным.

Позиция суда

Удовлетворяя заявленные требования, суд исходил из права организации на основании ст. 238 Налогового кодекса РФ, ст. 118 КЗоТ РФ не действует на невключение спорных выплат в налогооблагаемую базу НДФЛ, доказанности данного права надлежащими первичными документами.

Статья 188 Трудового кодекса РФ предусматривает, что при использовании работником с согласия или ведома работодателя в его интересах личного имущества работнику выплачивается компенсация за использование, износ инструмента, личного транспорта, оборудования и других технических средств и материалов, принадлежащих работнику, а также возмещаются расходы, связанные с их использованием.

С учетом данных норм суды обоснованно пришли к выводу, что затраты, связанные с использованием средств мобильной связи в производственных целях, не включаются в налогооблагаемую базу для исчисления и уплаты ЕСН.

Судом установлено, что на основании ст. 188 Трудового кодекса РФ организацией были изданы приказы об использовании личных мобильных телефонов для производственных целей с оплатой разговоров в пределах, установленных данными приказами, и определением лиц, которым будет производиться оплата. С главным инженером, главным энергетиком, начальником ПДО и начальниками участков были заключены соответствующие трудовые договоры, которыми предусматривалась возможность использования мобильных телефонов в производственных целях с оплатой в установленных размерах организацией. Также судом установлено, что у организации имеются документы, подтверждающие данные расходы, а именно: авансовые отчеты, счета операторов связи. Доказательства в подтверждение данных обстоятельств представлены суду и имеются в материалах дела, что налоговым органом не оспаривается.

Налоговый орган не доказывает, что разговоры, оплата которых произведена организацией и не включена в налогооблагаемую базу по ЕСН, не носит производственного характера.

spori.indd 239 28.08.2007 18:42:03

При изложенных обстоятельствах суды обоснованно пришли к выводу о том, что основания для начисления ЕСН, пени и штрафа за неуплату данного налога не имелось, а решение и выставленные на основании данного решения требования не соответствуют нормам Налогового кодекса РФ.

Доводы налогового органа, изложенные в кассационной жалобе, не могут быть приняты во внимание. В соответствии с п. 29 Постановления Пленума ВАС РФ № 5 от 28.02.2001 согласно части 1 ст. 53 АПК РФ каждое лицо, участвующее в деле, должно доказать те обстоятельства, на которые оно ссылается как на основании своих требований и возражений, а в силу ст. 59 АПК РФ арбитражный суд оценивает доказательства по своему внутреннему убеждению, основанному на всестороннем, полном и объективном исследовании имеющихся в деле доказательств.

Учитывая изложенные обстоятельства, суд обоснованно принял и оценил документы, представленные налогоплательщиком в обоснование правомерности невключения в налогооблагаемые базы по ЕСН оплаты услуг мобильной связи.

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 13.03.2006 по делу № А56-49560/04

Вывод суда

Расходы на оплату услуг по использованию личного мобильного телефона работника в производственных целях не облагаются ЕСН.

Суть дела

Налоговый орган провел выездную налоговую проверку организации по вопросам правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты ЕСН за 2001-2003 гг., по результатам которой с учетом представленных налогоплательщиком разногласий по акту вынесено решение о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налоговых правонарушений, предусмотренных п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ, а также о доначислении налога и пеней.

В ходе проверки налоговым органом установлено, что налогоплательщиком в нарушение п. 1 ст. 236 НК РФ и п. 1, 4 ст. 237 Налогового кодекса РФ не включена в объект налогообложения и в налоговую базу по ЕСН за 2003 год сумма, возмещенная организацией физическому лицу за оплату услуг по использованию личного сотового телефона.

Организация обратилась в арбитражный суд с заявлением о признании решения налогового органа недействительным.

Позиция суда

В силу п. 1 ст. 235 Налогового кодекса РФ плательщиками ЕСН признаются, в числе прочих, организации, производящие выплаты физическим лицам.

Пунктом 1 ст. 236 Налогового кодекса РФ предусмотрено, что объектом обложения ЕСН для организаций, производящих выплаты физическим лицам, признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям), а также по авторским договорам.

В соответствии с п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ указанные в п. 1 ст. 236 Налогового кодекса РФ выплаты и вознаграждения (вне зависимости от формы, в которой они производятся) не признаются объектом налогообложения, если у налогоплательщиков-организаций такие выплаты не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций в текущем отчетном (налоговом) периоде.

Налогоплательщик правомерно исключил из объекта обложения ЕСН расходы, произведенные на оплату услуг по использованию личного сотового телефона работника, так как данные расходы непосредственно связаны с предпринимательской деятельностью налогоплательщика, следовательно, не являются выплатами по трудовому и/или гражданско-правовому договору в смысле ст. 236 Налогового кодекса РФ. Кроме того, данные расходы не были включены налогоплательщиком в расходы, уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль в 2003 г., поэтому основания для их включения в объект налогообложения по ЕСН отсутствуют.

Расходы организации на обучение работника являются компенсационными выплатами и не подлежат включению в налоговую базу по единому социальному налогу и налогу на доходы физических лиц при условии, что данные выплаты установлены приказом по организации и осуществляются в интересах самого предприятия.

spori.indd 240 28.08.2007 18:42:07

Согласно п. 3 ст. 217 и подп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ не подлежат налогообложению налогом на доходы физических лиц и единым социальным налогом все виды установленных действующим законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ), связанных с возмещением иных расходов, включая расходы на повышение профессионального уровня работников.

В соответствии со ст. 196 Трудового кодекса РФ работодатель проводит профессиональную подготовку, переподготовку, повышение квалификации работников, обучение их вторым профессиям в организации, а при необходимости — в образовательных учреждениях начального, среднего, высшего профессионального и дополнительного образования на условиях и в порядке, которые определяются коллективным договором, соглашениями, трудовым договором. Необходимость профессиональной подготовки и переподготовки кадров для собственных нужд определяет работодатель. Формы профессиональной подготовки, переподготовки и повышения квалификации работников, перечень необходимых профессий и специальностей определяются работодателем с учетом мнения представительного органа работников.

Работникам, проходящим профессиональную подготовку, работодатель должен предоставлять гарантии, установленные Трудовым кодексом РФ, иными нормативными правовыми актами, коллективным договором, соглашениями, трудовым договором.

Поэтому к компенсационным выплатам в соответствии с п. 3 ст. 217 и подп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ, в частности, могут быть отнесены суммы оплаты расходов, производимых организацией за своих работников, стоимости повышения их профессионального уровня, связанные, в частности, с получением новой специальности в связи с производственной необходимостью, на условиях и в порядке, которые определяются коллективным договором.

По мнению налогового ведомства, выраженному в Письме МНС РФ от 24.04.2002 № 04-04-08/1-64-П758 «О налогообложении стоимости обучения» «получение профессионального образования» и «профессиональная подготовка» — понятия, различные по своему содержанию. Так, в соответствии с Законом РФ от 10.07.1992 № 3266-1 «Об образовании» под получением образования гражданином понимается достижение и подтверждение им определенного образовательного ценза, которое удостоверяется соответствующим документом, а образование — это процесс обучения для достижения установленных государством образовательных уровней (цензов).

Профессиональная же подготовка имеет целью ускоренное приобретение обучающимся навыков, необходимых для выполнения им определенной работы, группы работ, и не сопровождается повышением образовательного уровня обучающегося. Профессиональная подготовка может быть получена в таких образовательных учреждениях, как межшкольные учебные комбинаты, учебно-производственные мастерские, учебные участки (цеха), образовательные подразделения организаций, имеющих соответствующие лицензии, в порядке индивидуальной подготовки у специалистов, прошедших аттестацию и имеющих соответствующие лицензии. Таким образом, в случае оплаты работодателями за своих работников стоимости обучения, связанного с повышением их образовательного уровня, указанные выплаты на основании п. 2 ст. 211 и п. 1 ст. 237 Налогового кодекса РФ учитываются у этих работников при определении налоговой базы, облагаемой налогом на доходы физических лиц и единым социальным налогом.

Кроме того, согласно Письму Минфина РФ от 16.05.2002 № 04-04-06/88 основанием для направления работников на курсы повышения квалификации может быть план обучения и приказ руководителя о направлении на курсы (семинары). Стоимость обучения не включается в налогооблагаемую базу для исчисления налога на доходы физических лиц только в случае, если обучение входит в программу подготовки кадров организации, осуществляется не по личной инициативе работников, а по решению организации, направляющей работников для повышения квалификации в связи с производственной необходимостью, и не предусматривает получения высшего или среднего специального образования, а также обучения смежным и вторым профессиям.

Только в этих случаях оплата профессионального обучения работников за счет предприятия, учреждения, организации будет рассматриваться как компенсационная выплата, не подлежащая налогообложению.

spori.indd 241 28.08.2007 18:42:14

Постановление ФАС Уральского округа от 28.03.2006 № Ф09-2015/06-С7 по делу № А76-18548/05

Вывод суда

Оплата налогоплательщиком стоимости обучения его сотрудников в высших и средних специальных учебных заведениях не может быть признана доходом для исчисления ЕСН, поскольку подготовка специалистов осуществлялась согласно договорам, заключенным между налогоплательщиком и учебными заведениями, обучение производилось по инициативе налогоплательщика с целью получения работниками специальных знаний, связанных с производственной деятельностью.

Суть дела

Налоговым органом по результатам выездной налоговой проверки организации по вопросу правильности исчисления, удержания и уплаты ЕСН за 2001 г. принято решение об отказе в привлечении к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения, по которому налогоплательщику доначислены ЕСН и пени за его несвоевременную уплату.

Основанием для доначисления ЕСН, соответствующих пеней послужили выводы налогового органа в том числе о занижении налоговой базы за счет невключения сумм денежных средств, уплаченных за обучение работников организации в высших и среднеспециальных учебных заведениях, поскольку указанные выплаты не связаны с профессиональной подготовкой и повышением квалификации работников налогоплательщика.

Организация обратилась в арбитражный суд с заявлением о признании частично недействительным решения налогового органа.

Позиция суда.

Признавая недействительным решение налогового органа в оспариваемой части, суд исходил из неправомерности доначисления налогоплательщику ЕСН и соответствующих пеней.

Суд отклонил довод о том, что выплаты за обучение работников налогоплательщика являются выплатами в пользу работников и подлежат обложению ЕСН, поскольку обучение сотрудников налогоплательщика было связано с получением высшего и среднего образования.

Согласно ст. 237 Налогового кодекса РФ налоговая база по ЕСН для организаций-работодателей определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, предусмотренных п. 1 ст. 236 Налогового кодекса РФ, начисленных работодателями за налоговый период в пользу работников. При определении налоговой базы учитываются любые выплаты и вознаграждения, за исключением сумм, указанных в ст. 238 Налогового кодекса РФ.

В соответствии с подп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ не подлежат налогообложению расходы на повышение профессионального уровня работников.

Судом установлено и материалами дела подтверждается, что подготовка специалистов налогоплательщика в высших и средних специальных учебных заведениях осуществлялась согласно договорам, заключенным между налогоплательщиком и учебными заведениями, обучение производилось по инициативе налогоплательщика с целью получения работниками специальных знаний, связанных с производственной деятельностью.

Сам по себе факт повышения квалификации сотрудников, в том числе в ходе получения ими высшего или среднего специального образования за счет своего работодателя, не свидетельствует об обучении в интересах работников в том смысле, который следует из содержания ст. 237 Налогового кодекса РФ.

При таких обстоятельствах оплата налогоплательщиком стоимости обучения его сотрудников в учебных заведениях не может быть признана доходом для исчисления ЕСН.

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 12.05.2006 № А56-29153/2005

Вывод суда

Стоимость обучения работника в качестве соискателя с целью получения им научной степени не облагается ЕСН, если работник был направлен на учебу по инициативе и в интересах работодателя и получение работником образования связано с его производственной деятельностью.

Суть дела

В связи с неуплатой организацией в бюджет налога со стоимости оплаты обучения работника налоговый орган вынес решение о привлечении к ответственности за совер-

spori.indd 242 28.08.2007 18:42:18

шение налогового правонарушения по п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ. Указанным решением организации также предложено уплатить ЕСН, а также пени за его несвоевременную уплату.

По мнению налогового органа, затраты организации на обучение своего работника в качестве соискателя в СПбГУ являются доходом этого работника и подлежат обложению ЕСН, так как обучение проводилось в интересах этого работника.

Организация не согласилась с принятым решением и обратилась с заявлением в арбитражный суд.

Позиция суда

Согласно подп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ не подлежат обложению ЕСН все виды установленных действующим законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ).

К числу таких компенсационных выплат отнесены и расходы на повышение профессионального уровня работников.

В соответствии со ст. 196 Трудового кодекса РФ необходимость профессиональной подготовки и переподготовки кадров для собственных нужд определяет работодатель.

Работодатель проводит профессиональную подготовку, переподготовку, повышение квалификации работников, обучение их вторым профессиям в организации, а при необходимости — в образовательных учреждениях начального, среднего, высшего профессионального и дополнительного образования на условиях и в порядке, которые определяются коллективным договором, соглашениями, трудовым договором.

Таким образом, в Трудовом кодексе РФ четко указано, что необходимость профессиональной подготовки для собственных нужд и вид получаемого образования определяет работодатель, а критериями включения или невключения расходов на обучение в доход физического лица являются инициатива и цель получения образования. Формы профессиональной подготовки, переподготовки и повышения квалификации работников, перечень необходимых профессий и специальностей определяются работодателем с учетом мнения представительного органа работников. Работникам, проходящим профессиональную подготовку, работодатель должен предоставлять гарантии, установленные Трудовым кодексом РФ, иными нормативными правовыми актами, коллективным договором, соглашениями, трудовым договором.

Следовательно, расходы работодателя на подобное обучение должны освобождаться от обложения ЕСН.

В силу указанного оплата обучения работника включается в облагаемый доход только в том случае, если работник получает образование по собственной инициативе и обучение не вызвано производственной необходимостью.

Данный вывод подтверждается Постановлением ВАС РФ от 18.07.2000 № 355/00, в котором указано, что стоимость подготовки сотрудников не может рассматриваться как доход сотрудников, если обучение производилось по инициативе работодателя с целью более эффективного выполнения ими своих обязанностей.

Судом установлено, что между организацией и учебным заведением — СПбГУ, имеющим лицензию на право ведения образовательной деятельности в сфере профессионального образования, заключен договор, на основании которого СПбГУ в интересах организации зачисляет ее работника в соискатели юридического факультета сроком на 5 лет, а также осуществляет специальную подготовку соискателя по кафедре «Государственное и административное право».

Во исполнение указанного договора организацией осуществлены денежные переводы платежными поручениями.

Поскольку судом установлены факт направления на учебу своего работника по инициативе организации и в ее интересах, а также связь полученного работником образования с его производственной деятельностью, суд признал оплату за обучение названного работника компенсационными выплатами, не подлежащими обложению ЕСН.

Довод налогового органа о том, что согласно подп. 1 п. 2 ст. 211 Налогового кодекса РФ к доходам, полученным налогоплательщиком в натуральной форме в виде обучения, не относится стоимость обучения физического лица в качестве соискателя юридического факультета (получателя научной степени), а следовательно, нет оснований для применения льготы, не принят судом.

ВАС РФ в информационном письме от 14.03.2006 № 106 указал, что для приме-

spori.indd 243 28.08.2007 18:42:23

нения льготы по налогообложению следует проводить разделение по субъекту, выступающему с инициативой профессиональной подготовки или переподготовки, а также по цели таких действий. Поэтому оплата обучения работника, проводимого по инициативе работодателя с целью более эффективного выполнения им трудовых обязанностей, вне зависимости от формы такого обучения, не образует личного дохода работника и не подлежит налогообложению.

4.3. Налоговые льготы

В соответствии со ст. 239 Налогового кодекса РФ от уплаты единого социального налога освобождаются:

1) организации любых организационно-правовых форм — с сумм выплат и иных вознаграждений, не превышающих в течение налогового периода 100 000 руб. на каждое физическое лицо, являющееся инвалидом I, II или III группы;

2) следующие категории налогоплательщиков — с сумм выплат и иных вознаграждений, не превышающих 100 000 руб. в течение налогового периода на каждое физическое лицо:

а) общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%, их региональные и местные отделения;

б) организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов и в которых среднесписочная численность инвалидов составляет не менее 50%, а доля заработной платы инвалидов в фонде оплаты труда составляет не менее 25%;

в) учреждения, созданные для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных социальных целей, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям, единственными собственниками, имущества которых являются указанные общественные организации инвалидов.

Остановимся подробнее на этом п. Из приведенного текста следует три условия, при одновременном выполнении которых организация — налогоплательщик может воспользоваться данной льготой:

1) организация должна быть создана в форме учреждения;

2) учреждение создается «для достижения определенных целей для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных социальных целей, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям»;

3) единственным собственником имущества данных учреждений должны быть общественные организации инвалидов.

Указанные льготы не распространяются на налогоплательщиков, занимающихся производством и (или) реализацией подакцизных товаров, минерального сырья, других полезных ископаемых, а также иных товаров в соответствии с Перечнем, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 22 ноября 2000 г. № 884.

Президиумом ВАС РФ принято Информационное письмо от 14.03.2006 № 106 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с взысканием единого социального налога» (Далее – Обзор).

Рассмотрим в качестве примера п. 7 Обзора.

Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 21.06.2006 № Ф04-3715/2006(23550-А46-40) по делу № 25-776/05

Вывод суда

Образовательное учреждение, единственным собственником имущества которого является общественная организация инвалидов, вправе воспользоваться льготой по ЕСН, установленной абзацем 4 подп. 2 п. 1 ст. 239 Налогового кодекса РФ, поскольку служит удовлетворению потребности личности в интеллектуальном, культурном и нравственном развитии, а, следовательно, создано для достижения социальных целей.

Суть дела

По результатам проведения камеральной налоговой проверки представленной налогоплательщиком декларации по ЕСН за 2004 год налоговым органом принято решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ в виде взыскания штрафа, также решением доначисле-

spori.indd 244 28.08.2007 18:42:29

ны ЕСН и пени в порядке ст. 75 Налогового кодекса РФ.

Основанием для доначисления налога, штрафа и пени послужило неправомерное, по мнению налогового органа, применение льготы, предусмотренной подп. 2 п. 1 ст. 239 Налогового кодекса РФ.

Налогоплательщик, не согласившись с указанным решением налогового органа, обжаловал его в судебном порядке.

Позиция суда

Признавая недействительным оспариваемое решение налогового органа, арбитражный суд исходил из следующего.

Налогоплательщик освобождается от уплаты ЕСН с сумм выплат и иных вознаграждений, не превышающих 100 000 руб. в течение налогового периода на каждое физическое лицо, в случае, если он подпадает под одну из категорий налогоплательщиков, перечисленных в подп. 2 п. 1 ст. 239 Налогового кодекса РФ.

Применение юридическим лицом — налогоплательщиком льготы по ЕСН, установленной абзацем 4 подп. 2 п. 1 ст. 239 Налогового кодекса РФ, возможно при его соответствии трем требованиям: юридическое лицо создано в форме учреждения; создание осуществлено для достижения социальных целей или для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям; единственным собственником имущества является общественная организация инвалидов.

Как установлено судом и следует из материалов дела, налоговым органом не оспаривается то обстоятельство, что налогоплательщик соответствует двум требованиям, установленным абзацем 4 подп. 2 п. 1 ст. 239 Налогового кодекса РФ: юридическое лицо создано в форме учреждения и единственным собственником имущества является областная общественная организация инвалидов.

Однако, по мнению налогового органа, у налогоплательщика отсутствует третье обязательное требование, предусмотренное абзацем 4 подп. 2 п. 1 ст. 239 Налогового кодекса РФ: не доказано, что создание налогоплательщика осуществлено для достижения социальных целей или для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям.

Суд, руководствуясь указанными выше нормативными положениями, на основе представленных налогоплательщиком документов (устав, списки слушателей, имеющих ограниченную трудоспособность) пришел к выводу, что налогоплательщик, созданный в целях оказания образовательных услуг, удовлетворения потребности личности в интеллектуальном, культурном и нравственном развитии посредством получения образования различного уровня, имеет право на льготу по ЕСН, установленную абзацем 4 подп. 2 п. 1 ст. 239 Налогового кодекса РФ.

Таким образом, налоговый орган в нарушение ст. 65, 200 АПК РФ, ст. 101, 108 Налогового кодекса РФ не представил надлежащих доказательств обоснованности принятия оспариваемого решения.

Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 03.04.2006 № Ф04-1298/2006(20891-А27-2) по делу № А27-36499/05-2

Вывод суда

Льготы по ЕСН, предусмотренные ст. 239 Налогового кодекса РФ, распространяются на вознаграждения, начисляемые инвалидам I, II или III группы, работающим не только по трудовым договорам, но и по гражданско-правовым договорам.

Суть дела

По результатам камеральной проверки расчета авансовых платежей по ЕСН за I квартал 2005 г., представленного организацией, налоговым органом принято решение об отказе в привлечении к налоговой ответственности, которым налогоплательщику доначислен ЕСН.

В решении налогового органа указано на неправомерное применение налогоплательщиком льготы, установленной подп. 1 п. 1 ст. 239 Налогового кодекса РФ, поскольку, по мнению налогового органа, под работниками-инвалидами понимаются физические лица, являющиеся инвалидами I, II и III групп, работающие только по трудовым договорам, а не на основании договора гражданско-правового характера.

Налогоплательщик обратился в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа в части доначисления ЕСН.

Позиция суда

Признавая недействительным оспариваемое решение налогового органа в указанной части, арбитражный суд, исходя из анализа подп. 1 п. 1 ст. 239 Налогового кодекса РФ (в редакции Федерального закона от 20.07.2004

spori.indd 245 28.08.2007 18:42:33

№ 70-ФЗ, действующего в проверяемый период), пришел к выводу о том, что налогоплательщики, осуществляющие выплаты и иные вознаграждения, не превышающие 100 000 руб. в течение налогового периода в отношении физических лиц, являющихся инвалидами I, II или III группы, освобождаются от уплаты ЕСН независимо от вида договора (трудовой или гражданско-правовой).

В соответствии с подп. 1 п. 1 ст. 239 Налогового кодекса РФ от уплаты ЕСН освобождаются организации с сумм выплат и иных вознаграждений, не превышающих в течение налогового периода 100 000 руб. на каждое физическое лицо, являющееся инвалидом I, II, III групп.

Арбитражный суд отклонил довод о том, что льготы, предусмотренные ст. 239 Налогового кодекса РФ, не распространяются на вознаграждения, начисляемые инвалидам I, II или III группы по гражданско-правовым договорам.

Согласно ст. 236 Налогового кодекса РФ объектом налогообложения указанным налогом для налогоплательщиков признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям), а также по авторским договорам.

В ст. 242 Налогового кодекса РФ для определения даты выплат и иных вознаграждений определен день начисления выплат и иных вознаграждений в пользу работника (физического лица, в пользу которого осуществляются выплаты) — для выплат и иных вознаграждений, начисленных налогоплательщиками, указанными в подп. 1 п. 1 ст. 235 Налогового кодекса РФ.

Таким образом, указанными нормами в понятии «работник» предусмотрен более широкий смысл, чем только работник по трудовому договору.

Следовательно, налогоплательщик правомерно воспользовался льготой, предусмотренной подп. 1 п. 1 ст. 239 Налогового кодекса РФ.

Кроме того, арбитражный суд указал на нарушение налоговым органом требований ст. 101 Налогового кодекса РФ, поскольку не извещенный о факте ведения производства по делу о налоговом правонарушении налогоплательщик был лишен права на представление своих возражений.

4.4. Порядок исчисления и уплаты налога

В соответствии с разъяснениями, изложенными в п. 2 письма Минфина России от 01.02.2005 № 03-05-02-03/6, а также в письмах Минфина России от 18.01.2005 № 03-05-02-04/3, от 13.01.2005 № 03-05-02-04/1, налоговые органы должны производить начисление пени на неуплаченные (не полностью уплаченные) суммы авансовых платежей по ЕСН и страховым взносам с 16-го числа месяца, следующего за месяцем, за который начисляется авансовый платеж, за каждый месяц налогового периода. Недоимка по ЕСН и начисленные пени взыскиваются налоговым органом в соответствии со ст. 46-48 Налогового кодекса РФ.

Федеральным законом от 27.07.2006 № 137-ФЗ в ст. 58 Налогового кодекса РФ, устанавливающей порядок уплаты налогов и сборов, внесены изменения, вступающие в силу с 01.01.2007.

Согласно п. 3 ст. 58 Налогового кодекса РФ (в редакции Федерального закона № 137-ФЗ) может предусматриваться уплата в течение налогового периода предварительных платежей по налогу — авансовых платежей. В случае уплаты авансовых платежей в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки на сумму несвоевременно уплаченных авансовых платежей начисляются пени в порядке, предусмотренном ст. 75 Налогового кодекса РФ. Кроме того, п. 35 ст. 1 Федерального закона № 137-ФЗ в п. 1 ст. 55 НК РФ исключено положение, согласно которому авансовые платежи уплачиваются по итогам отчетных периодов. Таким образом, в соответствии с поправками, внесенными в ст. 55 и 58 Налогового кодекса РФ Федеральным законом № 137-ФЗ, с 01.01.2007 у налогоплательщика возникает обязанность по начислению и уплате пеней в случае неуплаты (несвоевременной уплаты) ежемесячных авансовых платежей по ЕСН, предусмотренных п. 3 ст. 243 Налогового кодекса РФ.

Как видно из рассмотренных дел в арбитражной практике отсутствует единый подход по данному вопросу.

Судьи исходят из того, что в соответствии со ст. 240 Налогового кодекса РФ налоговым

spori.indd 246 28.08.2007 18:42:37

периодом по ЕСН является календарный год, отчетным — первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Поскольку по итогам отчетного периода сумма ЕСН, подлежащего уплате в бюджет, может изменяться как в сторону увеличения, так и в сторону уменьшения, ежемесячные авансовые платежи по ЕСН не могут квалифицироваться в качестве налогов, несвоевременная уплата которых влечет начисление пеней.

Таким образом, по мнению большинства арбитражных судов, за неуплату (несвоевременную уплату) ежемесячных авансовых платежей по ЕСН не могут быть начислены пени, поскольку отчетным периодом по этому налогу календарный месяц не является.

Постановление ФАС Центрального округа от 03.05.2006 по делу № А54-7077/2005-С8

Вывод суда

Пени за несвоевременную уплату авансовых платежей по ЕСН могут начисляться только по итогам отчетного периода, а не по окончании месяца.

Суть дела

Налоговым органом была проведена выездная налоговая проверка организации по вопросам правильности исчисления и уплаты ЕСН за 2001-2003 гг. По результатам рассмотрения материалов проверки налоговым органом принято решение, согласно которому организации доначислены ЕСН, пени за его несвоевременную уплату, а также налогоплательщик привлечен к налоговой ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ, в виде взыскания штрафа.

Не согласившись с решением налогового органа, организация обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании его недействительным.

Позиция суда

Суд признал неправомерным доначисление организации пени за несвоевременную уплату ЕСН ввиду следующего.

В соответствии с положениями ст. 52-55 Налогового кодекса РФ налогоплательщик исчисляет сумму налога по итогам каждого налогового (а в случаях, установленных законом, — отчетного) периода на основе налоговой базы, то есть исходя из реальных финансовых результатов своей экономической деятельности за данный налоговый (отчетный) период.

В силу п. 1 ст. 55 Налогового кодекса РФ налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов, по итогам которых уплачиваются авансовые платежи.

В ст. 240 Налогового кодекса РФ установлено, что налоговым периодом по ЕСН признается календарный год, отчетными периодами — первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Согласно п. 3 ст. 243 Налогового кодекса РФ в течение отчетного периода по итогам каждого календарного месяца налогоплательщики производят исчисление ежемесячных авансовых платежей по налогу, исходя из величины выплат и иных вознаграждений, начисленных с начала налогового периода до окончания соответствующего календарного месяца, и ставки налога. Сумма ежемесячного авансового платежа по налогу, подлежащая уплате за отчетный период, определяется с учетом ранее уплаченных сумм ежемесячных авансовых платежей. Уплата ежемесячных авансовых платежей производится не позднее 15-го числа следующего месяца. По итогам отчетного периода налогоплательщики исчисляют разницу между суммой налога, исчисленной исходя из налоговой базы, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего отчетного периода, и суммой уплаченных за тот же период ежемесячных авансовых платежей, которая подлежит уплате в срок, установленный для представления расчета по налогу.

В п. 1 ст. 75 Налогового кодекса РФ предусмотрено, что пеней признается денежная сумма, которую налогоплательщик, плательщик сборов или налоговый агент должен выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки.

Разрешая спор в части обоснованности ежемесячного начисления пени за просрочку уплаты авансовых платежей, суд указал, что предусмотренная ст. 75 Налогового кодекса РФ пеня может быть взыскана с налогоплательщика только в том случае, если в силу закона о конкретном виде налога авансовый платеж исчисляется по итогам отчетного периода на основе налоговой базы, определяемой в соответствии со ст. 53 и 54 Налогового кодекса РФ.

spori.indd 247 28.08.2007 18:42:42

Поскольку налоговая база по ЕСН определяется поквартально, то и пени должны начисляться по итогам отчетных периодов.

Представленный в дело расчет пени свидетельствует о том, что налоговый орган, вопреки положениям вышеизложенных норм, начислил организации пени по ЕСН, исходя из неуплаченных сумм ежемесячных платежей, в связи с чем оспариваемое решение налогового органа в части доначисления пени по ЕСН признано незаконным.

Постановление ФАС Поволжского округа от 11.04.2006 по делу № А65-36384/2005-СА2-34

Вывод суда

Несвоевременная уплата ежемесячных авансовых платежей по ЕСН не является основанием для начисления налогоплательщику пеней по ст. 75 Налогового кодекса РФ.

Суть дела

Налоговый орган провел камеральную проверку представленных налогоплательщиком расчетов по авансовым платежам по ЕСН и по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование за I полугодие 2005 г.

Проверкой установлено, что налогоплательщиком были применены налоговые вычеты при наличии недоимки по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование.

По результатам проверки налоговым органом принято решение об отказе в привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности в связи с уплатой страховых взносов на момент составления акта проверки и начислении пени за несвоевременную уплату ЕСН.

Не согласившись с начислением пени, налогоплательщик обратился в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа в этой части.

Позиция суда

Удовлетворяя заявленные требования, суд исходил из того, что налоговым законодательством не предусмотрено начисление пеней за нарушение срока уплаты ежемесячных авансовых платежей по ЕСН.

Пунктом 2 ст. 57 Налогового кодекса РФ установлено, что при уплате налога с нарушением установленного срока его уплаты налогоплательщик уплачивает пени в порядке и на условиях, предусмотренных Налоговым кодексом РФ.

Согласно п. 1 ст. 75 Налогового кодекса РФ пеней признается денежная сумма, которую налогоплательщик должен выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки.

В соответствии с п. 3 ст. 75 Налогового кодекса РФ пеня начисляется за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога начиная со следующего за установленным законодательством о налогах и сборах дня уплаты налога.

Из приведенных норм следует, что пени начисляются за нарушение срока уплаты налога.

Пленум ВАС РФ в п. 20 Постановления от 28.02.2001 № 5 разъяснил, что по смыслу пункта 1 ст. 75 Налогового кодекса РФ пени подлежат уплате налогоплательщиком в случае образования у него недоимки, то есть не уплаченной в установленный законом срок суммы налога. При этом при рассмотрении споров, связанных с взысканием с налогоплательщика пеней за просрочку уплаты авансовых платежей, судам необходимо исходить из того, что пени, предусмотренные ст. 75 Налогового кодекса РФ, могут быть взысканы с налогоплательщика в том случае, если в силу закона о конкретном виде налога авансовый платеж исчисляется по итогам отчетного периода.

Статьей 240 Налогового кодекса РФ предусмотрено, что налоговым периодом по ЕСН признается календарный год. Отчетными периодами по налогу признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Таким образом, пени могут быть начислены за несвоевременную уплату авансовых платежей по ЕСН, определенных по итогам отчетных периодов: первого квартала, полугодия, 9 месяцев, а не помесячно.

Данная правовая позиция изложена в информационном письме Президиума ВАС РФ от 11.08.2004 № 79 «Обзор практики разрешения споров, связанных с применением законодательства об обязательном пенсионном страховании».

Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 29.03.2006 № Ф08-1142/2006-490А по делу № А32-41187/2005-48/718

spori.indd 248 28.08.2007 18:42:47

Вывод суда

Начисление налогоплательщику пени за несвоевременную уплату ежемесячных авансовых платежей по ЕСН неправомерно, поскольку пени могут быть взысканы с налогоплательщика в том случае, если в силу закона о конкретном виде налога авансовый платеж исчисляется по итогам отчетного периода, тогда как согласно ст. 240 Налогового кодекса РФ в целях исчисления ЕСН налоговым периодом признается календарный год, отчетными периодами — первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Суть дела

Налоговый орган начислил организации пени на неуплаченные суммы ежемесячных авансовых платежей по ЕСН.

В связи с наличием задолженности по уплате ЕСН налоговый орган выставил организации требование об уплате недоимки и пени по ЕСН.

Организация обжаловала указанное требование в арбитражный суд в части начисления пеней.

Позиция суда

Удовлетворяя требование, суд руководствовался положениями ст. 52-55, п. 3 ст. 243 Налогового кодекса РФ.

В соответствии со ст. 75 Налогового кодекса РФ пеней признается установленная данной статьей денежная сумма, которую налогоплательщик, плательщик сборов или налоговый агент должен выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов в более поздние сроки по сравнению с установленным законодательством о налогах и сборах сроком.

В п. 20 Постановления Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса РФ» разъясняется, что при рассмотрении споров, связанных со взысканием пеней за просрочку уплаты авансовых платежей, необходимо исходить из того, что пени, предусмотренные ст. 75 Налогового кодекса РФ, могут быть взысканы с налогоплательщика в том случае, если в силу закона о конкретном виде налога авансовый платеж исчисляется по итогам отчетного периода на основе налоговой базы, определяемой в соответствии со ст. 53 и 54 Налогового кодекса РФ.

Согласно ст. 240 Налогового кодекса РФ в целях исчисления ЕСН налоговым периодом признается календарный год, отчетными периодами — первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Суд на основании указанных правовых норм сделал вывод о том, что в соответствии с действующим законодательством пеня по ЕСН уплачивается по итогам отчетного периода, а уплата пеней за несвоевременную уплату ежемесячных авансовых платежей по ЕСН законом не предусмотрена.

При указанных обстоятельствах суд признал недействительным требование налогового органа в части доначисления пеней за неуплату ежемесячных авансовых платежей ЕСН.

Постановление ФАС Уральского округа от 30.05.2006 № Ф09-4400/06-С2 по делу № А50-40314/05

Вывод суда

У налогового органа отсутствуют правовые основания для начисления налогоплательщику пени за несвоевременную уплату ежемесячных авансовых платежей по ЕСН в течение отчетного периода.

Суть дела

Организация обратилась в арбитражный суд с заявлением о признании недействительными решения налогового органа о начислении пеней за несвоевременную уплату ЕСН и требования об уплате указанных пеней.

Налогоплательщик оспорил правомерность начисления пеней за нарушение сроков уплаты ежемесячных авансовых платежей по ЕСН в течение отчетного периода, то есть I полугодия 2005 г., связанного с несвоевременной уплатой ежемесячных авансовых платежей по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование.

Позиция суда

Суд, признавая оспариваемые решение и требование недействительными, пришел к выводу об отсутствии у налогового органа оснований для начисления пеней за несвоевременную уплату ежемесячных авансовых платежей по ЕСН.

Статьей 240 Налогового кодекса РФ установлено, что налоговым периодом по ЕСН признается календарный год. Отчетными периодами по налогу признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Абзацем 2 п. 2 ст. 243 Налогового кодекса РФ установлено, что сумма ЕСН (сумма авансового платежа по налогу), подлежащая

spori.indd 249 28.08.2007 18:42:57

уплате в федеральный бюджет, уменьшается налогоплательщиками на сумму начисленных ими за тот же период страховых взносов (авансовых платежей по страховому взносу) на обязательное пенсионное страхование (налоговый вычет) в пределах таких сумм, исчисленных исходя из тарифов страховых взносов, предусмотренных Федеральным законом от 15.12.2001 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в РФ».

Согласно положениям, содержащимся в абзаце 4 п. 3 ст. 243 Налогового кодекса РФ, в случае, если в отчетном (налоговом) периоде сумма примененного налогового вычета превышает сумму фактически уплаченного страхового взноса за тот же период, такая разница признается занижением суммы налога, подлежащего уплате, с 15-го числа месяца, следующего за месяцем, за который уплачены авансовые платежи по налогу.

Из анализа указанной нормы следует, что пеня за нарушение сроков уплаты ежемесячных авансовых платежей по ЕСН, имевшее место в течение отчетного периода, начисляется лишь в случае, если сумма примененного налогового вычета превышает сумму фактически уплаченных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование по итогам отчетного периода.

Судом установлено и материалами дела подтверждается, что сумма налогового вычета по ЕСН, примененного налогоплательщиком по итогам отчетного периода I полугодия 2005 г., соответствует сумме страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, фактически уплаченных в ПФ РФ в течение указанного периода.

При таких обстоятельствах суд пришел к выводу об отсутствии у налогового органа оснований для начисления пеней за нарушение сроков уплаты ежемесячных авансовых платежей по ЕСН в течение отчетного периода, то есть I полугодия 2005 г., что повлекло за собой признание недействительными оспариваемых ненормативных актов налогового органа.

Можно уменьшить ЕСН на сумму пенсионных взносов.

ЕСН, начисляемый в федеральный бюджет, можно уменьшить в соответствии с п. 2 ст. 243 Налогового кодекса РФ на сумму пенсионных взносов. Эти взносы являются налоговым вычетом. Но в данном п. не уточняется, какую именно сумму можно вычесть: «начисленную» или «уплаченную». Налоговые органы считают, что вычет можно сделать только на «уплаченную» сумму, налогоплательщики на «начисленную» и по этому поводу не прекращаются судебные разбирательства. И это несмотря на то, что МНС России еще в ноябре 2004 г. опубликовало Письмо № 05-0-09/32@ от 1 ноября 2004 г., в котором указывало, что «судебная арбитражная практика подтверждает, что налоговый вычет при исчислении единого социального налога в федеральный бюджет должен применяться в сумме начисленных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, что следует из содержания нормы абзаца 2 п. 2 ст. 243 Налогового кодекса РФ.

Данные изменения и дополнения следует применять при проведении текущих камеральных налоговых проверок отчетности по единому социальному налогу».

Однако столичные налоговики в своем Письме от 5 апреля 2005 г. № 21-08/22742, несмотря на разъяснения федеральных налоговиков, вновь настаивали на том, что уменьшать ЕСН можно только на уплаченные пенсионные взносы. И если взносы в ПФР были перечислены с опозданием, то надо начислить пени как на недоимку по взносам, так и на задолженность по «федеральному» ЕСН.

Решать налогоплательщикам, но свою правоту им, скорее всего, придется отстаивать в суде. Поскольку и арбитражная практика по этой проблеме сложилась неоднозначная, предприятиям лучше не включать в вычет пенсионные взносы, пока они не будут уплачены.

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 28.03.2006 по делу № А26-8741/2005-210

Вывод суда

Применение налоговых вычетов по ЕСН на сумму начисленных, но не полностью уплаченных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, не образует состав налогового правонарушения, предусмотренного ст. 122 Налогового кодекса РФ.

Суть дела

Налоговым органом проведена камеральная проверка представленной организацией декларации по ЕСН за 2004 г. В ходе проверки налоговый орган установил, что налогоплательщиком допущено занижение налоговой базы. За налоговый период 2004 г. был применен налоговый вычет по ЕСН в размере начисленных страховых взносов на обяза-

spori.indd 250 28.08.2007 18:43:03

тельное пенсионное страхование, которые были уплачены не полностью.

По результатам камеральной проверки налоговым органом принято решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренного п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ за неуплату или неполную уплату сумм налога в результате занижения налоговой базы в виде штрафа.

На основании принятого решения налоговый орган направил налогоплательщику требование об уплате налоговых санкций в добровольном порядке. Данное требование не было исполнено налогоплательщиком в установленный срок, поэтому налоговый орган обратился с заявлением в арбитражный суд.

Позиция суда

Отказывая в удовлетворении заявленных требований, арбитражный суд отметил наличие у налогоплательщика недоимки по ЕСН за 2004 г.

Вместе с тем суд указал, что к налогоплательщику не может быть применена ответственность за неуплату налога, поскольку существуют противоречия и неясности в соотношении положений, изложенных в абзаце 2 п. 2 и абзаце 4 п. 3 ст. 243 Налогового кодекса РФ, и применения налогоплательщиками этих норм Налогового кодекса РФ.

При этом суд сослался на то, что в соответствии с п. 6 и 7 ст. 3 Налогового кодекса РФ акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги, когда и в каком порядке он должен платить. Все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика.

Согласно п. 3 ст. 243 Налогового кодекса РФ в течение отчетного периода по итогам каждого календарного месяца налогоплательщики производят исчисление ежемесячных авансовых платежей по ЕСН, исходя из величины выплат и иных вознаграждений, начисленных с начала налогового периода до окончания соответствующего календарного месяца, и ставки налога. Сумма ежемесячного авансового платежа по налогу, подлежащая уплате за отчетный период, определяется с учетом ранее уплаченных сумм ежемесячных авансовых платежей. Уплата ежемесячных авансовых платежей производится не позднее 15-го числа следующего месяца.

По итогам отчетного периода налогоплательщики исчисляют разницу между суммой налога, исчисленной исходя из налоговой базы, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего отчетного периода, и суммой уплаченных за тот же период ежемесячных авансовых платежей, которая подлежит уплате в срок, установленный для представления расчета по налогу.

В соответствии с абзацем 2 п. 2 ст. 243 Налогового кодекса РФ сумма налога (сумма авансового платежа по налогу), подлежащая уплате в федеральный бюджет, уменьшается налогоплательщиками на сумму начисленных ими за тот же период страховых взносов (авансовых платежей по страховому взносу) на обязательное пенсионное страхование (налоговый вычет) в пределах таких сумм, исчисленных исходя из тарифов страховых взносов, предусмотренных Федеральным законом от 15.12.2001 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в РФ». Сумма налогового вычета, то есть сумма начисленных страховых взносов, не может превышать сумму налога (сумму авансового платежа по налогу), подлежащую уплате в федеральный бюджет, начисленную за тот же период.

Согласно абзацу четвертому п. 3 ст. 243 Налогового кодекса РФ в случае, если в отчетном (налоговом) периоде сумма примененного налогового вычета превышает сумму фактически уплаченного страхового взноса за тот же период, такая разница признается занижением суммы налога, подлежащего уплате, с 15-го числа месяца, следующего за отчетным (налоговым) периодом, в котором произошло такое занижение.

В силу п. 1 ст. 23 Федерального закона № 167-ФЗ страхователь ежемесячно вносит авансовые платежи, а по итогам отчетного периода рассчитывает разницу между суммой страховых взносов, исчисленных исходя из базы для начисления страховых взносов, определяемой с начала расчетного периода, включая текущий отчетный период, и суммой авансовых платежей, внесенных за отчетный период.

Согласно абзацу четвертому п. 2 ст. 24 Федерального закона № 167-ФЗ разница между суммами авансовых платежей, внесенных за отчетный (расчетный) период, и суммой страховых взносов, подлежащей уплате в соответствии с расчетом (деклара-

spori.indd 251 28.08.2007 18:43:08

цией), подлежит уплате не позднее 15 дней со дня, установленного для подачи расчета (декларации) за отчетный (расчетный) период, либо зачету в счет предстоящих платежей по страховым взносам или возврату страхователю.

Согласно ст. 106 Налогового кодекса РФ налоговым правонарушением является виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, за которое Налоговым кодексом РФ установлена ответственность.

Согласно п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ неуплата или неполная уплата сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия) влечет взыскание штрафа в размере 20 процентов от неуплаченной суммы налога.

Как установлено ст. 109 Налогового кодекса РФ, налогоплательщик может быть привлечен к ответственности лишь при наличии события налогового правонарушения и вины, обязанность доказывания которой возложена на налоговый орган.

Доказательств неправомерности применения налогоплательщиком вычетов в сумме начисленных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование налоговый орган не представил.

Следовательно, занижение суммы ЕСН, подлежащего уплате, произошло не в результате указанных в ст. 122 Налогового кодекса РФ действий (бездействия), а в результате неполной уплаты суммы страховых взносов, что не образует состава правонарушения, предусмотренного ст. 122 Налогового кодекса РФ.

Постановление ФАС Дальневосточного округа от 22.06.2006, 15.06.2006 № Ф03-А24/06-2/1889 по делу № А24-5331/05-14

Вывод суда

Занижение суммы ЕСН в результате неполной уплаты начисленных сумм страховых взносов на обязательное пенсионное страхование не влечет ответственности по ст. 122 Налогового кодекса РФ, поскольку налоговый вычет был применен налогоплательщиком правомерно.

Суть дела

Налоговым органом проведена камеральная налоговая проверка представленной налогоплательщиком налоговой декларации по ЕСН за 2004 г., по результатам которой принято решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ, за неполную уплату ЕСН. Этим же решением налогоплательщику предложено уплатить недоимку по ЕСН.

По мнению налогового органа, налогоплательщик в нарушение п. 3 ст. 243 Налогового кодекса РФ занизил сумму налога в федеральный бюджет на сумму неуплаченного страхового взноса на обязательное пенсионное страхование за 2004 г.

Неисполнение налогоплательщиком требования об уплате налоговой санкции в добровольном порядке послужило основанием для обращения налогового органа в арбитражный суд с заявлением о принудительном взыскании штрафных санкций.

Позиция суда

Суд пришел к выводу, что в действиях налогоплательщика, применившего налоговый вычет на сумму начисленных за вышеуказанный период страховых взносов, отсутствует состав налогового правонарушения, предусмотренный п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ.

Пунктом 3 ст. 243 Налогового кодекса РФ предусмотрено, что в течение отчетного периода по итогам каждого календарного месяца налогоплательщики производят исчисление ежемесячных авансовых платежей по ЕСН, исходя из величины выплат и иных вознаграждений, начисленных с начала налогового периода до окончания соответствующего календарного месяца, и ставки налога.

Порядок применения налогового вычета по ЕСН в размере начисленных страховых взносов (авансовых платежей по страховому взносу) на обязательное пенсионное страхование установлен п. 2 и 3 ст. 243 Налогового кодекса РФ.

В соответствии с п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ неуплата или неполная уплата сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия) влекут взыскание штрафа в размере 20 процентов от неуплаченных сумм налога.

Как усматривается из материалов дела, налоговый орган в ходе проведения налоговой проверки не установил нарушений порядка исчисления налоговой базы (занижения сумм выплат и иных вознаграждений, начисленных физическим лицам), равно как и неправильного исчисления налога и раз-

spori.indd 252 28.08.2007 18:43:13

мера налогового вычета (начисленных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование).

Доказательств неправомерности применения налогоплательщиком вычетов в сумме начисленных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование налоговым органом не представлено.

Занижение суммы ЕСН, подлежащего уплате, произошло не в результате указанных в ст. 122 Налогового кодекса РФ действий (бездействия), а в результате неполной уплаты суммы страховых взносов, что не образует состава правонарушения, предусмотренного ст. 122 Налогового кодекса РФ.

Постановление ФАС Уральского округа от 18.05.2006 № Ф09-3939/06-С2 по делу № А47-16882/05

Вывод суда

Занижение суммы ЕСН в результате неполной уплаты суммы страховых взносов на обязательное пенсионное страхование не образует состава налогового правонарушения, предусмотренного за неуплату (неполную уплату) налога.

Суть дела

Налоговым органом проведена выездная налоговая проверка правильности исчисления, удержания, полноты и своевременности перечисления ЕСН за 2002-2003 гг. По результатам проверки принято решение, которым налогоплательщик, в том числе, привлечен к налоговой ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ.

Неисполнение требования налогового органа об уплате налоговой санкции в добровольном порядке послужило основанием для обращения в арбитражный суд с заявлением о ее взыскании.

Позиция суда

Суд, отказывая в удовлетворении заявленных требований, исходил из отсутствия в действиях налогоплательщика состава вменяемого ему правонарушения.

Согласно п. 3 ст. 243 Налогового кодекса РФ, в течение отчетного периода по итогам каждого календарного месяца налогоплательщики производят исчисление ежемесячных авансовых платежей по ЕСН, исходя из величины выплат и иных вознаграждений, начисленных с начала налогового периода до окончания соответствующего календарного месяца, и ставки налога.

В соответствии с абзацем 2 п. 2 ст. 243 Налогового кодекса РФ сумма налога (сумма авансового платежа по налогу), подлежащая уплате в бюджет, уменьшается налогоплательщиками на сумму начисленных ими за тот же период страховых взносов (авансовых платежей по страховому взносу) на обязательное пенсионное страхование (налоговый вычет) в пределах таких сумм, исчисленных исходя из тарифов страховых взносов, предусмотренных Федеральным законом от 15.12.2001 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в РФ». При этом сумма налогового вычета, то есть сумма начисленных страховых взносов, не может превышать сумму налога (сумму авансового платежа по налогу), подлежащую уплате в федеральный бюджет, начисленную за тот же период.

В п. 3 ст. 243 Налогового кодекса РФ указано, что в случае, если в отчетном (налоговом) периоде сумма примененного налогового вычета превышает сумму фактически уплаченного страхового взноса за тот же период, такая разница признается занижением суммы налога, подлежащего уплате с 15-го числа месяца, следующего за месяцем, за который уплачены авансовые платежи по налогу.

Судом установлено и материалами дела подтверждается, что сумма налога к уплате в бюджет была определена налогоплательщиком исходя из требований, установленных налоговым законодательством, и в соответствии с Инструкцией, утвержденной Приказом МНС России от 09.10.2002 № БГ-3-05/550. Доказательств обратного налоговым органом не представлено.

При таких обстоятельствах само по себе наличие разницы между суммой примененного налогового вычета и суммой фактически уплаченного страхового взноса при предъявлении к вычету сумм правильно начисленных налогоплательщиком страховых взносов (авансовых платежей по страховому взносу) на обязательное пенсионное страхование не образует состава правонарушения, ответственность за которое предусмотрена п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ.

Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 11.01.2006 № Ф04-9265/2005(18250-А75-6)

Вывод суда

Предъявление налогоплательщиком к вычету сумм правильно начисленных, но не уплаченных страховых взносов на обяза-

spori.indd 253 28.08.2007 18:43:18

тельное пенсионное страхование не образует состава такого правонарушения как неуплата ЕСН.

Суть дела

Налогоплательщик обратился в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа, принятого по результатам выездной налоговой проверки, о привлечении к налоговой ответственности по п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ за неуплату ЕСН. Указанным решением налогоплательщику также предложено уплатить ЕСН в ПФ РФ.

Основанием для принятия решения послужило занижение ЕСН в связи с применением налогоплательщиком налогового вычета в виде начисленных им, но не полностью уплаченных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование.

Позиция суда

Арбитражный суд признал неправомерным привлечение налогоплательщика к налоговой ответственности по п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ и доначисление пени по ЕСН, исходя из того, что налоговый вычет применен налогоплательщиком в соответствии с положениями абзаца 2 п. 2 и абзаца 4 п. 3 ст. 243 Налогового кодекса РФ.

На основании п. 1 ст. 23 Федерального закона от 15.12.2001 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в РФ» страхователь ежемесячно вносит авансовые платежи, а по итогам отчетного периода рассчитывает разницу между суммой страховых взносов, исчисленных исходя из базы для начисления страховых взносов, определяемой с начала расчетного периода, включая текущий отчетный период, и суммой авансовых платежей, внесенных за отчетный период.

В соответствии с абзацем 4 п. 2 ст. 24 Федерального закона № 167-ФЗ разница между суммами авансовых платежей, внесенными за отчетный (расчетный) период, и суммой страховых взносов, подлежащей уплате в соответствии с расчетом (декларацией), подлежит уплате не позднее 15 дней со дня, установленного для подачи расчета (декларации) за отчетный (расчетный) период, либо зачету в счет предстоящих платежей по страховым взносам или возврату страхователю.

Статья 106 Налогового кодекса РФ понятие налогового правонарушения трактует как виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, за которое Налоговым кодексом РФ установлена ответственность.

Согласно п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ неуплата или неполная уплата сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия) влечет взыскание штрафа в размере 20 процентов от неуплаченной суммы налога.

В силу ст. 109 Налогового кодекса РФ налогоплательщик может быть привлечен к ответственности лишь при наличии события налогового правонарушения и вины, обязанность доказывания которой возложена на налоговый орган.

Доказательств неправомерности применения налогоплательщиком вычетов в сумме начисленных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование налоговым органом не представлено.

Занижение суммы ЕСН, подлежащего уплате, произошло не в результате указанных в ст. 122 Налогового кодекса РФ действий (бездействия), а в результате неполной уплаты суммы страховых взносов, что не образует состава правонарушения, предусмотренного ст. 122 Налогового кодекса РФ.

Постановление ФАС Московского округа от 29.06.2006 № КА-А41/5614-06 по делу № А41-К2-22404/05

Вывод суда

Решение налогового органа о привлечении к налоговой ответственности за неполную уплату ЕСН признано недействительным, поскольку занижение суммы налога, подлежащего уплате, произошло в результате неполной уплаты страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, что не образует состава названного правонарушения.

Суть дела

Решением налогового органа организация привлечена к ответственности по п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ за неполную уплату сумм ЕСН.

Основанием для начисления штрафных санкций по ст. 122 Налогового кодекса РФ послужило занижение суммы ЕСН, которое произошло в результате неуплаты начисленных авансовых платежей.

На основании данного решения выставлено требование. В добровольном порядке

spori.indd 254 28.08.2007 18:43:31

штраф не уплачен. Налоговый орган обратился в арбитражный суд с требованием о взыскании штрафных санкций.

Позиция суда

Отказывая в удовлетворении требований, суд указал на отсутствие доказательств, свидетельствующих о совершении налогоплательщиком налогового правонарушения, ответственность за которое предусмотрена п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ. Доводы налогового органа о неуплате в полном объеме авансовых платежей по ЕСН документально не подтверждены.

Согласно абзацу 4 п. 3 ст. 243 Налогового кодекса РФ в случае, если в отчетном (налоговом) периоде сумма примененного налогового вычета превышает сумму фактически уплаченного страхового взноса за тот же период, такая разница признается занижением суммы налога, подлежащего уплате с 15-го числа месяца, следующего за месяцем, за который внесены авансовые платежи по налогу.

На основании п. 1 ст. 23 Федерального закона от 15.12.2001 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в РФ» страхователь ежемесячно вносит авансовые платежи, а по итогам отчетного периода рассчитывает разницу между суммой страховых взносов, исчисленных исходя из базы для начисления страховых взносов, определяемой с начала расчетного периода, включая текущий отчетный период, и суммой авансовых платежей, внесенных за отчетный период.

В соответствии с абзацем четвертым п. 2 ст. 24 Федерального закона № 167-ФЗ разница между суммами авансовых платежей, внесенными за отчетный (расчетный) период, и суммой страховых взносов, подлежащей уплате в соответствии с расчетом (декларацией), подлежит уплате не позднее 15 дней со дня, установленного для подачи расчета (декларации) за отчетный (расчетный) период, либо зачету в счет предстоящих платежей по страховым взносам или возврату страхователю.

Согласно п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ неуплата или неполная уплата сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия) влечет взыскание штрафа в размере 20 процентов от неуплаченной суммы налога.

Доказательств неправомерности применения налогоплательщиком вычетов в сумме начисленных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование налоговым органом не представлено.

Занижение суммы ЕСН, подлежащего уплате, произошло не в результате указанных в ст. 122 Налогового кодекса РФ действий (бездействия), а в результате неполной уплаты суммы страховых взносов, что не образует состава правонарушения, предусмотренного ст. 122 Налогового кодекса РФ.

Постановление ФАС Дальневосточного округа от 22.02.2006, 15.02.2006 № Ф03-А16/06-2/53 по делу № А16-1216/05-6

Вывод суда

Налогоплательщик не обязан вести и представлять налоговому органу индивидуальные карточки учета сумм начисленных выплат и иных вознаграждений по форме, установленной Приказом МНС России от 27.07.2004 № САЭ-3-05/443, поскольку в силу пункта 3 названного Приказа применение форм индивидуальных и сводных карточек носит рекомендательный характер.

Суть дела

Налоговым органом проведена камеральная проверка представленной налогоплательщиком налоговой декларации по ЕСН за 2004 г., в ходе которой выявлены нарушения налогового законодательства, что нашло отражение в решении налогового органа о доначислении налога, начислении пени за нарушение сроков уплаты сумм налога, а также о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налоговых правонарушений. В частности, налогоплательщик привлечен к ответственности по п. 1 ст. 126 Налогового кодекса РФ за непредставление по требованию налогового органа для подтверждения правильности определения налогооблагаемой базы по ЕСН в установленный срок индивидуальных карточек учета сумм начисленных выплат и иных вознаграждений.

Налогоплательщик обратился в арбитражный суд с заявлением о признании частично недействительным указанного решения налогового органа.

Налоговый орган, в свою очередь, обратился в суд с заявлением о взыскании с налогоплательщика налоговых санкций.

Позиция суда

Отказывая налоговому органу в удовлетворении требования о взыскании налоговой

spori.indd 255 28.08.2007 18:43:36

санкции, суд исходил из того, что для привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности по основаниям, предусмотренным п. 1 ст. 126 Налогового кодекса РФ, необходимо наличие законодательно закрепленной обязанности по ведению и представлению документов, а также наличие у налогоплательщика документов, истребуемых налоговым органом. Кроме того, суд сослался на отсутствие вины налогоплательщика в непредставлении спорных документов.

Как видно из материалов дела, налоговым органом выставлено письменное требование, в котором налогоплательщику предложено представить в пятидневный срок со дня получения (вручения) требования документы, в том числе индивидуальные карточки по ЕСН за 2004 г.

Однако налогоплательщиком требование налогового органа исполнено не в полном объеме. Не представлены индивидуальные карточки учета сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, сумм начисленного ЕСН в количестве 251 шт. за 2004 г. Остальные документы по финансово-хозяйственной деятельности, затребованные налоговым органом для проверки, налогоплательщиком были представлены.

Согласно п. 4 ст. 243 Налогового кодекса РФ, налогоплательщики обязаны вести учет сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, сумм налога, относящегося к ним, а также сумм налоговых вычетов по каждому физическому лицу, в пользу которого осуществлялись выплаты.

В соответствии со ст. 23 Налогового кодекса РФ налогоплательщики обязаны представлять налоговым органам и их должностным лицам в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом РФ, документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов; предоставлять налоговому органу необходимую информацию и документы в случаях и порядке, предусмотренном Налоговым кодексом РФ.

За непредставление в установленный срок налогоплательщиком (налоговым агентом) в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных НК РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах, п. 1 ст. 126 Налогового кодекса РФ предусмотрена ответственность в виде штрафа в размере 50 руб. за каждый непредставленный документ.

Предусмотренная указанной нормой ответственность наступает при непредставлении документов и иных сведений, которыми, согласно требованиям НК РФ и иным актам законодательства о налогах и сборах, налогоплательщики и налоговые агенты обязаны располагать в целях налогового и бухгалтерского учета.

С учетом исследованных материалов дела и действующего законодательства, арбитражный суд исходил из того, что налоговый орган не представил доказательств о наличии законодательно установленной обязанности по ведению индивидуальных карточек учета сумм начисленных выплат физическим лицам и наличию данных документов у налогоплательщика. Налогоплательщиком не велись индивидуальные карточки учета сумм начисленных выплат и иных вознаграждений по форме, установленной Приказом МНС России от 27.07.2004 № САЭ-3-05/443. В силу п. 3 названного Приказа применение форм индивидуальных и сводных карточек носит рекомендательный характер.

Из требования о предоставлении документов не видно, какое количество индивидуальных карточек истребовал налоговый орган.

В связи с тем что налоговый орган, в соответствии с положениями части 1 ст. 65 АПК РФ, п. 6 ст. 108 Налогового кодекса РФ не доказал обстоятельства, свидетельствующие о факте налогового правонарушения и виновности налогоплательщика, арбитражный суд отказал налоговому органу в удовлетворении требования о взыскании с налогоплательщика суммы штрафа.

Форма и порядок представления налоговой декларации

В соответствии с п. 7 ст. 243 Налогового кодекса РФ налогоплательщики представляют налоговую декларацию по налогу по форме, утвержденной Минфином России, не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Форма налоговой декларации по ЕСН для налогоплательщиков, производящих выплаты физическим лицам, утверждена Приказом Минфина России от 31.01.2006 № 19н.

До 12.03.2006 применялась форма декларации по ЕСН для лиц, производящих выплаты физическим лицам, утвержденная Приказом Минфина России от 10.02.2005 № 21н (утратил силу в связи с изданием Приказа Минфина России от 31.01.2006 № 19н).

До 14.03.2005 применялась форма декларации по ЕСН для лиц, производящих выплаты физическим лицам, организаций; индивиду-

spori.indd 256 28.08.2007 18:43:41

альных предпринимателей; физических лиц, не признаваемых индивидуальными предпринимателями, утвержденная Приказом МНС России от 09.10.2002 № БГ-3-05/550 (утратил силу в связи с изданием Приказа Минфина России от 10.02.2005 № 21н).

Налоговая декларация представляется в налоговый орган по месту учета налогоплательщика по установленной форме на бумажном носителе или в электронном виде в соответствии с законодательством РФ. Формы налоговых деклараций и порядок их заполнения утверждаются Минфином России.

В соответствии с п. 1 ст. 119 Налогового кодекса РФ непредставление налогоплательщиком в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета влечет взыскание штрафа в размере 5 процентов суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основе этой декларации.

В соответствии с п. 2 ст. 119 Налогового кодекса РФ непредставление налогоплательщиком налоговой декларации в налоговый орган в течение более 180 дней по истечении установленного законодательством о налогах и сборах срока представления такой декларации влечет взыскание штрафа в размере 30 процентов суммы налога, подлежащей уплате на основе этой декларации, и 10 процентов суммы налога, подлежащей уплате на основе этой декларации, за каждый полный или неполный месяц начиная со 181-го дня.

В арбитражной практике встречаются споры по вопросу о том, можно ли считать исполненной надлежащим образом предусмотренную п. 7 ст. 243 Налогового кодекса РФ обязанность по представлению налоговой декларации по ЕСН, если налогоплательщиком представлена налоговому органу в установленный срок декларация по ранее утвержденной, старой форме.

Согласно письму ФНС России от 11.02.2005 № ММ-6-01/119@ налоговый орган не вправе отказать налогоплательщику в принятии налоговой декларации при представлении ее по форме, утвержденной в установленном порядке, действующей на дату представления. Если после принятия налоговым органом налоговой декларации утверждается новая форма налоговой декларации или в действующую форму вносятся изменения и (или) дополнения, представления налогоплательщиком налоговой декларации по вновь утвержденной форме не требуется.

Налоговые органы настаивают на том, что представление налогоплательщиком налоговой декларации по старой форме должно приравниваться к непредставлению таковой с привлечением налогоплательщика к ответственности в соответствии с положениями Налогового кодекса РФ.

Однако, по мнению арбитражных судов, представление налогоплательщиком декларации по ЕСН по ранее утвержденной форме не влечет за собой ответственности по ст. 119 НК РФ.

Необходимо отметить, что арбитражной практикой выработан единый подход по данному вопросу.

Постановление ФАС Уральского округа от 13.06.2006 № Ф09-4722/06-С7 по делу № А76-50163/05

Вывод суда

Налогоплательщик, представивший налоговую декларацию по ЕСН неустановленной формы, надлежащим образом исполнил предусмотренную п. 7 ст. 243 Налогового кодекса РФ обязанность по представлению декларации и не может быть привлечен к ответственности по п. 1 ст. 119 Налогового кодекса РФ, так как декларация не была произвольной и содержала необходимые для исчисления и уплаты налога сведения.

Суть дела

Налогоплательщик привлечен налоговым органом к ответственности на основании п. 1 ст. 119 Налогового кодекса РФ за непредставление в установленный законодательством срок налоговой декларации по ЕСН за 2004 г. В акте камеральной проверки и решении налоговым органом отражено, что декларация представлена 09.06.2005 при установленном п. 7 ст. 243 Налогового кодекса РФ сроке — не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. Ранее — 16.03.2005 — налогоплательщик представил декларацию на бланках ненадлежащей формы.

По мнению налогового органа, представление в установленный срок налоговой декларации ненадлежащей формы нельзя рассматривать как своевременное представление декларации.

За взысканием штрафа налоговый орган обратился в арбитражный суд.

Позиция суда

Отказывая в удовлетворении заявления, суды исходил из отсутствия оснований для взыскания штрафа.

spori.indd 257 28.08.2007 18:43:45

Взыскание штрафа по ст. 119 Налогового кодекса РФ производится в случае непредставления налогоплательщиком в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета.

Судами установлено на основании материалов дела, что 16.03.2005 налогоплательщиком направлена и налоговым органом 18.03.2005 получена декларация по ЕСН за 2004 г.

Согласно п. 2 ст. 80 Налогового кодекса РФ налоговый орган не вправе отказать в принятии налоговой декларации.

То, что представленный 16.03.2005 документ являлся налоговой декларацией, налоговым органом не отрицается.

Кроме того, ст. 82, 88 Налогового кодекса РФ налоговому органу предоставлены полномочия в целях осуществления налогового контроля. Какие-либо меры для обеспечения надлежащего декларирования налоговым органом не были применены при получении первоначальной декларации.

Статьей 119 Налогового кодекса РФ не предусмотрена ответственность за представление налоговой декларации неустановленной формы.

С учетом изложенного суд пришел к выводу об отсутствии оснований для привлечения налогоплательщика к ответственности.

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 22.06.2006 по делу № А42-12785/2005

Вывод суда

Представление в налоговый орган декларации по ЕСН по ненадлежащей (старой) форме не может рассматриваться как непредставление декларации, влекущее за собой ответственность по ст. 119 Налогового кодекса РФ, так как представленная декларация фактически идентична новой форме декларации и содержит все сведения, необходимые для исчисления и уплаты ЕСН.

Суть дела

Налогоплательщик 30.03.2004 направил в налоговый орган декларацию по ЕСН за 2003 г.

Письмом налоговый орган сообщил налогоплательщику о том, что представленная им 30.03.2004 декларация по ЕСН за 2003 г. составлена не по установленной (старой) форме и предложил представить данную декларацию по новой форме, утвержденной Приказом МНС России от 24.12.2003 № БГ-3-05/711.

Налогоплательщик 11.07.2005 повторно представил в налоговый орган декларацию по ЕСН за 2003 г. на бланке новой формы. При этом изменения и дополнения в декларацию не вносились.

Налоговый орган провел камеральную проверку декларации, в ходе которой сделал вывод о неисполнении налогоплательщиком обязанности по своевременному представлению декларации по ЕСН за 2003 г., так как фактически декларация представлена в налоговый орган только 11.07.2005. В письме налоговый орган сообщил налогоплательщику о выявленном налоговом правонарушении, ответственность за которое предусмотрена п. 2 ст. 119 Налогового кодекса РФ.

По результатам камеральной проверки декларации налоговый орган принял решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности на основании п. 2 ст. 119 Налогового кодекса РФ.

В требовании, направленном в адрес налогоплательщика, налоговый орган предложил уплатить налоговые санкции.

Поскольку налогоплательщик налоговые санкции не уплатил, налоговый орган обратился в арбитражный суд с заявлением об их взыскании.

Позиция суда

Отказывая налоговому органу в удовлетворении заявленных требований, суд указал на отсутствие оснований для привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности, предусмотренной ст. 119 Налогового кодекса РФ.

Согласно ст. 80 Налогового кодекса РФ налоговая декларация представляет собой письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога и (или) другие данные, связанные с исчислением и уплатой налога. Декларация (расчет) по установленной форме представляется в налоговый орган по месту учета налогоплательщика.

В соответствии с п. 7 ст. 243 Налогового кодекса РФ налогоплательщики представляют налоговую декларацию по ЕСН не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Согласно ст. 240 Налогового кодекса РФ налоговым периодом по ЕСН признается календарный год.

Статьей 119 Налогового кодекса РФ предусмотрена ответственность за непредставление налогоплательщиком налоговой декларации в налоговый орган в установленный законодательством о налогах и сборах срок.

spori.indd 258 28.08.2007 18:43:50

Из материалов дела видно, что первоначальная декларация по ЕСН за 2003 г. на бланке старой формы представлена налогоплательщиком в налоговый орган 30.03.2004, то есть в установленный срок.

Поскольку ст. 119 Налогового кодекса РФ не предусмотрена ответственность за представление налогоплательщиком декларации не по установленной (старой) форме, суд отказал налоговому органу в удовлетворении требования о взыскании с налогоплательщика налоговых санкций, предусмотренных п. 2 ст. 119 Налогового кодекса РФ.

Доводы налогового органа о том, что декларация по ЕСН за 2003 г., своевременно направленная в налоговый орган, но составленная на бланке старой формы, не может считаться поданной, несостоятельны. Данная декларация фактически идентична новой форме декларации, содержит те же сведения, необходимые для исчисления и уплаты сбора за спорный период, и соответствует понятию «налоговая декларация», приведенному в ст. 80 Налогового кодекса РФ.

Постановление ФАС Дальневосточного округа от 22.03.2006, 15.03.2006 № Ф03-А24/06-2/434 по делу № А24-3802/05-12

Вывод суда

В случае несвоевременного представления налогоплательщиком налоговой декларации по ЕСН, штраф подлежит исчислению исходя из суммы ЕСН, подлежащего уплате в бюджет по данной декларации, а не из всей суммы налога, начисленного по итогам налогового периода.

Суть дела

По результатам камеральной налоговой проверки представленной налогоплательщиком декларации по ЕСН за 2004 г/ налоговым органом принято решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренного п. 1 ст. 119 Налогового кодекса РФ, в виде взыскания штрафа.

Основанием для привлечения к налоговой ответственности явилось то, что налогоплательщиком нарушен срок, установленный п. 7 ст. 243 Налогового кодекса РФ, для представления налоговой декларации (не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом). Декларация представлена налогоплательщиком 31.03.2005, то есть с нарушением срока на 1 день.

Налоговый орган обратился в арбитражный суд с заявлением о взыскании с налогоплательщика суммы штрафа.

Позиция суда

Частично удовлетворяя требования налогового органа, суд исходил из доказанности факта налогового правонарушения, ответственность за которое установлена п. 1 ст. 119 Налогового кодекса РФ. Вместе с тем суд признал неправомерным начисление налоговым органом штрафа исходя из всей суммы налога, начисленного по итогам налогового периода.

Согласно п. 1 ст. 119 Налогового кодекса РФ непредставление налогоплательщиком в установленной законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета влечет взыскание штрафа в размере 5 процентов суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основе этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30% указанной суммы и не менее 100 руб.

Таким образом, из буквального содержания названной нормы следует, что штраф определяется с учетом суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, а не начисленной, как настаивает налоговый орган.

В силу п. 3 ст. 243 Налогового кодекса РФ налогоплательщики в течение отчетного периода, которым является квартал (ст. 240 Налогового кодекса РФ), по итогам каждого календарного месяца производят исчисление ежемесячных авансовых платежей по налогу, исходя из величины выплат и иных вознаграждений, начисленных с начала налогового периода до окончания соответствующего календарного месяца и ставки налога. Сумма ежемесячного авансового платежа по налогу, подлежащая уплате за отчетный период, определяется с учетом ранее уплаченных сумм ежемесячных авансовых платежей, уплата которых производится не позднее 15-го числа следующего месяца.

В этой связи суд пришел к выводу о том, что суммы, исчисленные налогоплательщиком в течение года к уплате за каждый месяц и отчетный период и включенные в соответствующие расчеты, должны рассматриваться как суммы налога, подлежащего уплате (доплате) на основании этих расчетов, и не могут рассматриваться как подлежащие уплате (доплате) на основании налоговой декларации за весь год, является правильным.

Следовательно, размер штрафа следует определять с учетом суммы ЕСН, которая не доплачена по данной налоговой декларации.

spori.indd 259 28.08.2007 18:43:56